JOSÉ JAYME MORAES JUNIOR

Contabilidade Geral

4ª Edição

Revista e Atualizada de Acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade

SÉRIE PROVAS & CONCURSOS

JOSÉ JAYME MORAES JUNIOR

Contabilidade Geral

4ª Edição

Revista e Atualizada
de Acordo com as Normas
Brasileiras de Contabilidade

SÉRIE PROVAS
& CONCURSOS

Revisão Gráfica: Hugo de Lima Corrêa
Editoração Eletrônica: SBNigri Artes e Textos Ltda.
Epub: SBNigri Artes e Textos Ltda.

Coordenador da Série: Sylvio Motta

Elsevier Editora Ltda.
Conhecimento sem Fronteiras
Rua Sete de Setembro, 111 – 16º andar
20050-006 – Centro – Rio de Janeiro – RJ – Brasil

Rua Quintana, 753 – 8º andar
04569-011 – Brooklin – São Paulo – SP – Brasil

Serviço de Atendimento ao Cliente
0800-0265340
atendimento1@elsevier.com

ISBN: 978-85-352-7345-8
ISBN (versão eletrônica): 978-85-352-7346-5

Nota: Muito zelo e técnica foram empregados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de digitação, impressão ou dúvida conceitual. Em qualquer das hipóteses, solicitamos a comunicação ao nosso Serviço de Atendimento ao Cliente, para que possamos esclarecer ou encaminhar a questão.
Nem a editora nem o autor assumem qualquer responsabilidade por eventuais danos ou perdas a pessoas ou bens, originados do uso desta publicação.

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

Moraes Junior, José Jayme
Contabilidade geral / José Jayme Moraes Junior. – 4. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
712 p.; 24cm. – (Provas e concursos)

M821c
4. ed.

Com as atualizações da Lei nº 11.638/2007 e da Lei nº 11.941/2009
Inclui bibliografia
ISBN 978-85-352-7345-8

1. Contabilidade – Problemas, questões, exercícios. 2. Serviço público – Brasil – Concursos. I. Título. II. Série.

13-02856.

CDD: 657
CDU: 657

Dedicatória

Aproveito a oportunidade para contar uma passagem da minha vida junto com meu pai, antes de fazer, efetivamente, a dedicatória.

Em 1993, fui aprovado em 2º lugar, em um concurso interno da Marinha do Brasil, para cursar Engenharia Elétrica, com ênfase em Telecomunicações, na Universidade de São Paulo (USP).

Meu pai, na época, morava no nordeste do Brasil, mas, por motivos pessoais, decidiu voltar para o Rio de Janeiro. O problema é que o apartamento dele no Rio de Janeiro estava alugado e, para variar (como meu pai sempre me ajudava), ele me dava o dinheiro do aluguel. Não podíamos, naquele momento, pedir para o locatário sair do apartamento.

Foi aí que decidimos que moraríamos juntos, em São Paulo. Foram quatro anos excepcionais. Meu pai era amigo de todos os meus amigos, saíamos juntos, conversávamos muito, ou seja, éramos grandes amigos, além do nosso laço de pai e filho.

Foi neste período, de muita felicidade, por estar cursando a USP, por ter voltado a conviver todos os dias com o meu pai (meus pais se separaram em 1977, e havia morado com meu pai no período de 1985 a 1987, antes de ir para a Escola Naval), por ter conhecido a minha esposa (nos conhecemos em 1995), que aconteceu um fato marcante.

O projeto de formatura de meu grupo, chamado de "Criptofone Caótico Neural" (coisa de louco, não), foi eleito, por professores da USP, como o melhor projeto de Telecomunicações em 1997, e, em consequência, ganhamos uma viagem para Chicago, para apresentar o projeto na Motorola, com tudo pago. Nós éramos quatro estudantes nesse grupo que desenvolveu o famoso "Criptofone", utilizando conceitos de rede neural: Carioca, Loló, Steve e Griba (todos com apelidos, e eu era o Carioca).

Como eu era da Marinha, também precisava apresentar o projeto para outros oficiais. Por coincidência, um dos Almirantes que compareceu à apresentação era da turma de meu pai (que foi da Marinha durante 35 anos). Bom, fiz a apresentação junto com o Steve (que foi me ajudar) e, ao final da apresentação, fiz um agradecimento a meu pai falando da seguinte maneira:

"Gostaria de fazer um agradecimento especial a meu pai, que fez toda a USP comigo."

Na verdade foi uma metáfora, mas o referido almirante achou que realmente ele havia feito a USP, ou seja, que cursou engenharia comigo. Este fato marcou, pois, de fato, meu pai não fez somente a USP comigo, ele fez a minha vida, ele me moldou, me deu educação, me ensinou a ser um homem de caráter, e, mesmo com a separação, quando eu tinha 7 anos,

sempre esteve ao meu lado.

Enfim, gostaria de dedicar este livro ao meu pai, falecido no dia 18 de janeiro de 2009. Uma perda irreparável em minha vida. Deixou muitas saudades, mas também deixou um legado. Homem honesto, íntegro, generoso, que amava incondicionalmente, amigo, paciente, sempre preocupado com seus entes queridos. Enfim, suas qualidades eram tantas que superavam muito os seus defeitos. E mesmo o defeito que mais me incomodava foi superado com tamanha determinação nos últimos dias de sua vida.

Gostaria de deixar registrado neste livro: meu pai foi, é e sempre será o melhor pai do mundo. "Te amo, pai, onde quer que você esteja."

Moraes Junior
Maio/2009

Gostaria de dedicar esta quarta edição do livro à minha madrinha, que faleceu em novembro de 2012, vítima de um câncer. Minha madrinha dedicou sua vida aos seus filhos, sobrinhos e, mais recentemente, ao seu neto. Nos momentos em que precisei, esteve sempre ao meu lado. Uma pessoa muito querida, com quem tive a oportunidade de conviver ao longo de minha vida e que foi uma segunda mãe para mim. Obrigado por tudo, Tia Áurea, e descanse em paz!

Moraes Junior
Março/2013

Agradecimentos

A Deus, pois sem Ele nada seria possível;

À minha amada esposa Deborah, mãe e mulher insuperável, sempre ao meu lado em todos os momentos da vida;

Ao meu querido e amado filho Vitor, fonte da minha inspiração e que, a cada dia que cresce, me surpreende positivamente;

Ao meu pai, um exemplo a ser seguido como pessoa;

À minha mãe, de quem herdei a personalidade forte;

À minha irmã, que sempre me amou e me apoiou em todos os desafios que surgiram;

Aos meus amigos e “irmãos”, Alexandre Lima e Marco Aurélio, que, ainda que distantes, sempre estiveram presentes em minha vida;

Ao Professor João Antônio, por ter acreditado na publicação da obra.

Ao meu amigo e “irmão” Vicente Paulo, pessoa que tenho grande admiração, de plena confiança e que levo para a guerra sem sombra de dúvida.

Nota à 4ª edição

Desde maio de 2011, data da 3ª edição deste livro, até março de 2013, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis alterou mais de 10 (dez) pronunciamentos técnicos e todos os assuntos constantes desta obra estão de acordo com essas alterações.

Quaisquer alterações ou atualizações ocorridas após a publicação desta obra, que sejam relevantes para o seu estudo, serão disponibilizadas no site da editora (www.elsevier.com.br/contabilidadegeral4_moraes).

O Autor

José Jayme Moraes Junior

– Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil desde 2006;
– Professor de Contabilidade Geral, Contabilidade Avançada, Contabilidade de Custos, Análise das Demonstrações Contábeis, Raciocínio Lógico, Matemática, Matemática Financeira e Estatística do site www.pontodosconcursos.com.br;
– Bacharel em Engenharia de Telecomunicações pela Universidade de São Paulo (USP);
– Bacharel em Ciências Navais pela Escola Naval;
– Aprovado em 5º lugar, nas Unidades Centrais, para o cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (2005);
– Aprovado em 7º lugar para o cargo de Técnico de Desenvolvimento e Administração do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA (2004);
– Servidor Público Federal há 25 anos;
– Oficial da Marinha do Brasil durante 17 anos;
– Aprovado em 2º lugar no concurso interno de seleção da Marinha do Brasil para Cursar a Universidade de São Paulo – USP (1993); e
– Aprovado em 5º lugar no concurso para ingressar na Escola Naval (1988).

Livros publicados:

– Raciocínio Lógico, incluindo Matemática, Matemática Financeira e Estatística, pela Editora Método, em coautoria com o Prof. Alexandre Lima.
– Contabilidade Geral – Questões Comentadas, pela Editora Campus/Elsevier.
– Finanças Públicas, pela Editora Campus/Elsevier, em coautoria com o Prof. Carlos André.

Sumário

1.1.4.3.1. Características Qualitativas Fundamentais

1.1.4.3.1.1. Relevância

1.1.4.3.1.1.1. Materialidade

1.1.4.3.1.2. Representação Fidedigna

1.1.4.3.1.3. Aplicação das Características Qualitativas Fundamentais

1.1.4.3.2. Características Qualitativas de Melhoria

1.1.4.3.2.1. Comparabilidade

1.1.4.3.2.2. Verificabilidade

1.1.4.3.2.3. Tempestividade

1.1.4.3.2.4. Compreensibilidade

1.1.4.3.2.5. Aplicação das Características Qualitativas de Melhoria

1.1.4.3.3. Restrição de Custo na Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro Útil

1.1.4.4. Elementos das Demonstrações Contábeis

1.1.4.4.1. Posição Patrimonial e Financeira

1.1.4.4.1.1. Ativos

1.1.4.4.1.2. Passivos

1.1.4.4.1.3. Patrimônio Líquido

1.1.4.4.1.4. Desempenho

1.1.4.4.1.4.1. Receitas

1.1.4.4.1.4.2. Despesas

1.1.4.4.1.5. Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis

1.1.4.4.1.5.1. Probabilidade de Realização de Benefício Econômico Futuro

1.1.4.4.1.5.2. Confiabilidade da Mensuração

1.1.4.4.1.5.3. Reconhecimento de Ativos

1.1.4.4.1.5.4. Reconhecimento de Passivos

1.1.4.4.1.5.5. Reconhecimento de Receitas

1.1.4.4.1.5.6. Reconhecimento de Despesas

1.1.4.5. Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis

1.1.4.5.1. Conceitos de Capital e de Manutenção de Capital

1.1.4.5.1.1. Conceitos de Capital

1.1.4.5.1.1.1. Conceitos de Manutenção do Capital e Determinação do Lucro

1.1.5. Princípios de Contabilidade (aprovados pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC – no 750/93)

1.1.5.1. Princípio da Entidade

1.1.5.2. Princípio da Continuidade

1.1.5.3. Princípio da Oportunidade

1.1.5.4. Princípio do Registro pelo Valor Original

1.1.5.5. Princípio da Competência

1.1.5.6. Princípio da Prudência

1.1.6. Importante para a Prova

8.2.4. Custo das Mercadorias Vendidas ou Custo dos Produtos Vendidos ou Custo dos Serviços Prestados

8.2.5. Resultado Operacional Bruto

8.2.6. Resultado Operacional Líquido

- 8.2.6.1. Receitas Operacionais
    - 8.2.6.1.1. Outras Receitas Operacionais
    - 8.2.6.1.2. Receitas Financeiras
    - 8.2.6.1.3. Outras Receitas
- 8.2.6.2. Despesas Operacionais
    - 8.2.6.2.1. Despesas com Vendas ou Despesas Comerciais
    - 8.2.6.2.2. Despesas Gerais e Administrativas
    - 8.2.6.2.3. Despesas Financeiras
    - 8.2.6.2.4. Outras Despesas Operacionais
    - 8.2.6.2.5. Outras Despesas

8.2.7. Resultado Não Operacional

8.2.8. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

8.2.9. Resultado do Exercício Antes do Imposto de Renda

8.2.10. Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ)

- 8.2.10.1. Alíquota e Adicional do IRPJ
- 8.2.10.2. Lucro Presumido
- 8.2.10.3. Lucro Arbitrado

13.2. Análise Vertical ou de Estrutura

13.3. Análise Horizontal ou de Evolução

13.4. Índice de Liquidez Corrente

13.5. Índice de Liquidez Imediata ou Instantânea

13.6. Índice de Liquidez Seca ou Liquidez Ácida

13.7. Índice de Liquidez Geral

13.8. Índice de Solvência ou Margem de Garantia

13.9. Capital Circulante Líquido ou Capital de Giro Líquido

13.10. Índice (ou Grau) de Endividamento

13.11. Imobilização do Patrimônio Líquido ou Capital Próprio

13.12. Imobilização de Capital de Longo Prazo ou de Recursos Não Correntes

13.13. Participação de Capitais de Terceiros

13.14. Garantia de Capital de Terceiros

13.15. Composição do Endividamento ou Composição das Exigibilidades ou Composição da Dívida de Curto Prazo

13.16. Lucro Líquido por Ação do Capital Social

13.17. Valor Patrimonial da Ação

13.18. Prazo de Retorno Econômico da Ação ou Índice Preço/Lucro

13.19. Prazo de Retorno Financeiro da Ação

13.20. Indicadores de Dividendos

13.21. Prazo de Retorno (Payback Period ou Payback Simples)

Capítulo 1

Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Princípios de Contabilidade

E aí? Está preparado para aprender Contabilidade Geral, Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Contábeis? Apesar de o título do livro ser somente "Contabilidade Geral", você também verá de maneira simples e objetiva assuntos relativos à Contabilidade Avançada e à Análise das Demonstrações Contábeis. Vamos começar o estudo!

1.1. Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade e Princípios de Contabilidade

1.1.1. Conceito e Objetivo

De acordo com o I Congresso Brasileiro de Contabilistas, de 1924, Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativas à administração econômica.

Contabilidade é a ciência social que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro dos dados, com a finalidade de oferecer informações sobre sua composição e suas variações. A contabilidade deve ser um instrumento gerencial de tomada de decisão.

A Contabilidade também pode ser conceituada como sendo "a ciência que estuda, registra, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades com fins lucrativos ou não".

O objetivo da Contabilidade é assegurar o controle do patrimônio administrado e fornecer informações sobre a composição e as variações patrimoniais, bem como sobre o resultado das atividades econômicas desenvolvidas pela entidade para alcançar seus fins. A principal finalidade da contabilidade é prover informações para auxiliar a tomada de decisões.

As funções da contabilidade são as de coleta de dados, registro dos dados e elaboração de relatórios, e as técnicas utilizadas no trabalho são a escrituração contábil, a elaboração das demonstrações contábeis, a auditoria e a análise das demonstrações contábeis.

1.1.2. Objeto

O objeto da Contabilidade é o patrimônio, que corresponde ao conjunto de **bens, direitos e obrigações** referentes à azienda. Por azienda, entende-se toda entidade organizada passível de ter um patrimônio (bens, direitos e obrigações), ou seja, são pessoas jurídicas com fins lucrativos, empresas informais, entidades sem fins lucrativos, empresas públicas, pessoas físicas etc.

Os bens são itens avaliados em moeda capazes de satisfazer às necessidades das entidades, sejam essas pessoas físicas ou jurídicas.

Os direitos são os valores a receber de terceiros, gerados por meio de operações da entidade, e as obrigações representam as dívidas que a entidade contrata junto a terceiros.

Patrimônio: Objeto da contabilidade, formado por bens, direitos e obrigações.

1.1.3. Campo de Atuação

O campo de atuação da Contabilidade abrange todas as entidades econômico-administrativas, inclusive as pessoas de direito público, como a União, os Estados, os Municípios, as Autarquias, etc.

– **Entidade econômico-administrativa**: também conhecida como **azienda** (Patrimônio +

Gestão), são as entidades que possuem patrimônio líquido (pessoas físicas ou jurídicas), com fins lucrativos ou não. São definidas como um patrimônio considerado juntamente com a pessoa que possui poderes de administração e disponibilidade sobre este patrimônio.

– Quanto aos fins a que se destinam as **aziendas ou entidades econômico-administrativas** classificam-se em:
  – **Aziendas sociais:** aquelas que não visam lucros. São exemplos de aziendas sociais as associações beneficentes, esportivas, culturais, recreativas etc.;
  – **Aziendas econômico-sociais:** são aquelas que, além das finalidades sociais, visam também ao lucro, com o objetivo de prestar serviços, pecúlios e benefícios às pessoas que contribuíram para sua formação. Exemplos: institutos de pensão, aposentadoria, pecúlio e previdência; e
  – **Aziendas econômicas:** são aquelas cuja finalidade é obter lucros. Nesse tipo de azienda, estão todas as sociedades comerciais, industriais, agrícolas, de serviços, entre outras.
– Quanto aos seus proprietários as **aziendas ou entidades econômico-administrativas** classificam-se em:
  – **Aziendas públicas:** pertencem à comunidade, mas podem estar sob a administração do poder público ou privado. Exemplos: fundações, sindicatos, fundações com fins educacionais, intelectuais, esportivos, e o próprio Estado; e
  – **Aziendas particulares:** são as propriedades particulares pertencentes a uma pessoa ou a um grupo de pessoas, como as sociedades civis ou comerciais ou o próprio patrimônio de uma família.

Já caiu em prova!

(Agente Executivo-Susep-2006-Esaf) O campo de atuação da Contabilidade é a entidade econômico-administrativa, cuja classificação, quanto aos fins a que se destina, faz-se, corretamente, dividindo-as em:

a) pessoas físicas e pessoas jurídicas.
b) entidades abertas e entidades fechadas.
c) entidades públicas e entidades privadas.
d) entidades civis e entidades comerciais.
e) entidades sociais, econômicas e econômico-sociais.

Quanto aos fins a que se destinam, as entidades são divididas em sociais, econômicas e econômico-sociais. A resposta é a alternativa “e”.

1.1.4. Estrutura Conceitual da Contabilidade

A Deliberação CVM nº 675/11 e a Resolução CFC nº 1.374/11 aprovaram o Pronunciamento Conceitual Básico (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

1.1.4.1. Objetivo do Relatório Contábil-Financeiro de Propósito Geral

De acordo com a Estrutura Conceitual, os termos "**Relatório Contábil-Financeiro" e "Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro"** referem-se a informações contábil-financeiras com propósito geral.

O **objetivo** do relatório contábil-financeiro de propósito geral é **fornecer informações contábil-financeiras** acerca da entidade que reporta tal informação (reporting entity), que sejam úteis a investidores existentes e investidores em potencial, **a credores por empréstimos e a outros credores**, tendo em vista que o processo de tomada de decisão desses usuários está diretamente ligado ao fornecimento de recursos para a entidade.

Exemplos: Tomada de decisão sobre comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais ou disponibilizar empréstimos para a entidade.

No processo de tomada de decisão, os usuários externos analisam o retorno esperado do investimento ou do empréstimo, ou seja, necessitam avaliar as perspectivas relativas aos fluxos de caixa futuros da entidade.

Esses usuários (investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial) são denominados de **usuários primários dos relatórios contábil-financeiros de propósito geral,** pois eles não requerem informações específicas para a entidade, mas utilizam os relatórios contábil-financeiros de propósito geral disponibilizados.

Os relatórios contábil-financeiros de propósito geral fornecem informações para auxiliar os usuários primários a estimarem o valor da entidade.

Atenção, pois os relatórios não são elaborados com o objetivo de se chegar ao valor da entidade que reporta a informação. Eles fornecem ferramentas para que esse valor possa ser estimado.

Caso esses usuários necessitem de outras informações além dos relatórios contábil-financeiros de propósito geral, podem buscá-las em outras fontes, tais como: condições econômicas gerais e expectativas, eventos políticos e clima político, e perspectivas e panorama para a indústria e para a entidade.

Nada impede, também, que a entidade forneça informações que sejam úteis a determinado grupo de usuários primários individuais.

Repare que, até aqui, tratamos de dois tipos de usuários: **investidores e credores.** Contudo, também há os **administradores da própria entidade**, bem como órgãos reguladores, **governos** e os **fiscos federal, estaduais e municipais.**

Os administradores não necessitam utilizar (mas podem utilizar) os relatórios contábil-financeiros de propósito geral no processo de tomada de decisão, tendo em vista que podem obter as informações necessárias internamente.

Do mesmo modo, os relatórios contábil-financeiros de propósito geral não são direcionados primariamente aos órgãos reguladores, governos e fiscos, mas esses usuários também podem utilizá-los, caso considerem que as informações serão úteis.

Há que se ressaltar que os relatórios contábil-financeiros são baseados em estimativas, julgamentos e modelos e não em descrições exatas e **fornecem informações acerca da posição patrimonial e financeira da entidade que reporta a informação (informações sobre os recursos econômicos da entidade e reivindicações contra a entidade) e informações sobre os efeitos de transações e outros eventos que alteram os recursos econômicos da entidade.**

As reivindicações contra a entidade são as obrigações da entidade.

Na contabilidade, a empresa também produz as chamadas "demonstrações contábeis". No decorrer do livro veremos algumas demonstrações contábeis: balanço patrimonial (BP), demonstração do resultado do exercício (DRE), demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (DLPA), demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL), demonstração do fluxo de caixa (DFC) e demonstração do valor adicionado (DVA).

Demonstrações contábeis elaboradas dentro do que prescreve a Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

As demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas.

Governos, órgãos reguladores ou autoridades tributárias, por exemplo, podem determinar especificamente exigências para atender a seus próprios interesses. **Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis elaboradas segundo a Estrutura Conceitual.**

Há que se destacar, novamente, que as demonstrações contábeis elaboradas segundo a Estrutura Conceitual satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas, tais como:

– decidir quando comprar, manter ou vender instrumentos patrimoniais;
– avaliar a administração da entidade quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida e quanto à qualidade de seu desempenho e de sua prestação de contas;
– avaliar a capacidade de a entidade pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios;
– avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;
– determinar políticas tributárias;
– determinar a distribuição de lucros e dividendos;
– elaborar e usar estatísticas da renda nacional; ou
– regulamentar as atividades das entidades.

1.1.4.2. Premissa Subjacente

Há uma premissa subjacente na estrutura conceitual, denominada **continuidade.**

1.1.4.2.1. Continuidade

As demonstrações contábeis são normalmente preparadas no pressuposto de que a entidade está em atividade (entidade em marcha) e continuará em operação no futuro previsível.

Dessa forma, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações.

Se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis têm que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base de elaboração deverá ser divulgada.

Já caiu em prova!

(Bacharel em Ciências Contábeis-Exame de Suficiência-CFC-2011-1) Presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis têm que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada.

A afirmação acima tem por base o Princípio da:

a) Continuidade.
b) Oportunidade.
c) Prudência.
d) Relevância.

E aí? Alguma dúvida? A alternativa "a" é a correta.

1.1.4.3. Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil

As características qualitativas da informação contábil-financeira útil têm o objetivo de identificar os tipos de informações que serão mais úteis aos usuários primários no processo de tomada de decisão.

O que torna uma informação contábil-financeira útil? Para ser útil, a informação contábil-financeira deve ser **RELEVANTE** e **REPRESENTAR COM FIDEDIGNIDADE** o fato que se propõe a representar.

Portanto, temos duas palavras importantes para a utilidade da informação contábil-financeira: **RELEVÂNCIA** e **FIDEDIGNIDADE** (ou REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA).

Além disso, a informação contábil-financeira pode ser **melhorada** se for **comparável, verificável, tempestiva e compreensível**.

Características Qualitativas Fundamentais: relevância e representação fidedigna.

Características Qualitativas de Melhoria: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

1.1.4.3.1. Características Qualitativas *F*undamentais

1.1.4.3.1.1. Relevância

A informação contábil-financeira é considerada relevante quando ela é capaz de fazer a diferença nas decisões a serem tomadas pelos usuários, ou seja, a informação deve ter valor preditivo, valor confirmatório ou ambos.

Relevância: tem a capacidade para fazer a diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários.

Valor Preditivo: a informação contábil-financeira pode ser utilizada como insumo (dado de entrada) em processos empregados pelos usuários para predizer ou estimar futuros resultados da entidade, ou seja, a informação contábil-financeira não precisa ser uma predição ou uma projeção para ter valor preditivo, mas ela deve servir de base para a predição ou projeção.

Valor Confirmatório: a informação contábil-financeira terá valor confirmatório quando retroalimentar (servir de feedback) avaliações prévias, confirmando ou alterando essas avaliações.

Há que se ressaltar que o valor preditivo e o valor confirmatório da informação contábil se relacionam entre si e, muitas vezes, uma informação com valor preditivo também possui valor confirmatório.

Exemplo: A empresa J4M2 informou, em sua Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), que sua receita bruta de vendas de 2011 foi de R$ 10.000.000,00. Essa receita pode ser utilizada para estimar (predizer) a receita de anos futuros (valor preditivo) e também pode ser comparada com a estimativa de receita feita nos anteriores para o ano de 2010 (valor confirmatório).

Já caiu em prova!

(Contador Júnior-Transpetro-2012-Cesgranrio) Uma das características qualitativas da informação contábil financeira útil é a relevância. Nos termos da Resolução CFC nº 1.374/2011, que dá nova redação à NBC TG Estrutura Conceitual, relevância é entendida como a característica qualitativa da informação contábil que:

a) tem capacidade para fazer a diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários.
b) pode influenciar a decisão do usuário sobre a entidade, em caso de omissão ou divulgação distorcida.
c) oferece a possibilidade de o relatório contábil financeiro representar os fenômenos econômicos em palavra e números.
d) retrata a realidade econômica completa, incluindo a informação necessária para o usuário compreender o que está relatado.
e) permite que os usuários possam tomar decisões por identificarem e compreenderem similaridades e diferenças entre vários itens.

E aí? Alguma dúvida depois do que foi estudado? Vamos rever:

A relevância é entendida como a característica qualitativa da informação contábil que tem capacidade para fazer a diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A alternativa “a” é a correta.

1.1.4.3.1.1.1. Materialidade

Uma informação contábil-financeira é material se a sua omissão ou a sua divulgação de

forma distorcida (*misstating*) puder causar influência nas decisões dos usuários da informação.

De acordo com a norma, a materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade, que se baseia na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está relacionada no contexto do relatório contábil-financeiro.

1.1.4.3.1.2. Representação Fidedigna

Para que uma informação contábil-financeira possa ser útil, ela deve representar o fenômeno relevante de forma fidedigna, por meio de três **atributos**: a informação deve ser **completa, neutra e livre de erro.** A perfeição é difícil, mas o objetivo da representação fidedigna é maximizar os seus atributos.

Atributos da Representação Fidedigna: a informação deve ser completa, neutra e livre de erro.

Exemplos:

1 – Uma representação completa de um grupo de ativos deve considerar, no mínimo, a descrição da natureza dos ativos que compõem o grupo, os valores dos ativos e o método de mensuração utilizado (por exemplo, custo histórico).

2 – Uma informação contábil-financeira é neutra quando não é distorcida com viés que possa dar maior ou menor ênfase, ou quaisquer outros tipos de manipulações que aumentem a probabilidade de a informação ser recebida pelos usuários de modo favorável ou desvaforável.

Uma informação neutra não representa informação sem propósito ou sem influência na tomada de decisão dos usuários.

Além disso, uma representação fidedigna não significa exatidão em todos os aspectos, como por exemplo, no caso de uma estimativa de valor.

A representação fidedigna de um evento ocorrido na entidade também não significa que terá utilidade para o usuário (informação útil).

Exemplos:

1 – A empresa J4M2 informa, em seu Balanço Patrimonial e em notas explicativas, que recebeu um terreno por meio de doação do governo do estado onde se localiza a sede da empresa. A informação de que a empresa "adquiriu" o ativo imobilizado (terreno) sem custo é uma representação fidedigna da realidade, mas pode não ter utilidade para os investidores em potencial da empresa.

2 – A empresa J4M2 fez o teste de recuperabilidade (impairment test) de um ativo imobilizado e registrou uma perda por desvalorização (impairment loss) no valor do referido ativo. O cálculo da perda por desvalorização por estimativa pode ser uma representação fidedigna, mas, se o nível de incerteza da estimativa for muito alto, essa informação poderá não ser útil ao usuário e, com isso, a relevância da informação que

está sendo apresentada será questionável. Por outro lado, se não existir outra alternativa que retrate o teste de recuperabilidade de forma mais fidedigna, a estimativa, ainda que com alto nível de incerteza, será considerada a melhor informação disponível.

1.1.4.3.1.3. Aplicação das Características Qualitativas Fundamentais

Para que uma informação seja útil ela deve ser, concomitantemente, relevante e representar com fidedignidade a realidade reportada.

1 – A representação fidedigna de fenômeno irrelevante não é útil.

2 – A representação não fidedigna de fenômeno relevante não é útil.

3 – A representação fidedigna de fenômeno relevante é útil.

O processo mais eficiente e mais efetivo para aplicação das características qualitativas fundamentais, desconsiderando as características de melhoria e a restrição do custo, seria:

1 – Identificar o fenômeno econômico que tenha o potencial de ser útil para os usuários da informação contábil-financeira reportada pela entidade.

2 – Identificar o tipo de informação sobre o fenômeno que seria mais relevante se estivesse disponível e que poderia ser representado com fidedignidade.

3 – Determinar se a informação está disponível e pode ser representada com fidedignidade.

1.1.4.3.2. Características Qualitativas de Melhoria

As características qualitativas de melhoria são: **comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.**

Essas características qualitativas melhoram a utilidade da informação relevante e representada com fidedignidade e podem ser utilizadas para escolher entre duas alternativas consideradas equivalentes em termos de relevância e fidedignidade.

1.1.4.3.2.1. Comparabilidade

A comparabilidade é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e as diferenças entre eles. Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item, e exige, no mínimo, dois itens.

A informação contábil-financeira será mais útil se puder ser comparada com informação similar de outras entidades ou com informação similar da mesma entidade de outros períodos.

Embora a **consistência** esteja relacionada com a comparabilidade, elas possuem significados diferentes. A **consistência** está relacionada à utilização da mesma metodologia para os mesmos itens, em períodos diferentes, para uma mesma entidade, ou em um mesmo período, para entidades diferentes, ou seja, auxilia no alcance do objetivo. Por outro lado, a **comparabilidade** é o objetivo a ser alcançado.

A comparabilidade também não significa uniformidade, tendo em vista que, para serem comparáveis, itens diferentes devem parecer diferentes, assim como itens iguais devem parecer iguais.

1.1.4.3.2.2. Verificabilidade

A verificabilidade permite que os usuários assegurem que a informação contábil-financeira represente fidedignamente o fato a que se propõe a representar.

A verificação pode ser **direta** ou **indireta.**

Verificação Direta: como o próprio nome sugere, permite que o usuário da informação verifique se a informação é fidedigna de forma direta.

Exemplos: Inventário físico do estoque de mercadorias, contagem do dinheiro disponível em caixa, entre outros.

Verificação Indireta: por meio desse tipo de verificação, o usuário utiliza os dados de entrada do modelo, fórmula ou outra técnica utilizada pela entidade e recalcula o resultado utilizando a mesma metodologia.

Exemplo: Verificação do valor contábil dos estoques por meio da conferência dos dados de entrada (quantidades e custos) e utilização da mesma metodologia da entidade para cálculo do estoque final (por exemplo, PEPS – Primeiro que Entra, Primeiro que Sai).

De acordo com a Estrutura Conceitual, a verificabilidade ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar. A verificabilidade significa que diferentes observadores, cônscios e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna.

1.1.4.3.2.3. *T*empestividade

Uma informação será **tempestiva** se ficar disponível para os usuários a tempo para que possa influenciar em suas decisões. Com isso, normalmemte, as informações mais antigas são menos úteis aos usuários.

Por outro lado, é possível que uma informação tenha sua **tempestividade prolongada após o encerramento do período contábil**, pois, em alguns casos, os usuários têm interesse em identificar e avaliar tendências.

1.1.4.3.2.4. Compreensibilidade

Para que uma informação seja **compreensível**, é necessário que ela seja **clara** e **concisa**, ou seja, a informação deve ser classificada, caracterizada e apresentada de forma clara e concisa.

Há certas informações relevantes que são complexas e de difícil entendimento. Contudo, se a entidade deixar essas informações de fora dos relatórios contábil-financeiros, pode

torná-los incompletos e potencialmente distorcidos (*misleading*). Portanto, nesse caso, a entidade deve informá-las.

1.1.4.3.2.5. Aplicação das Características Qualitativas de Melhoria

As características qualitativas de melhoria devem ser maximizadas na extensão possível. Contudo, as características qualitativas de melhoria não podem tornar uma informação irrelevante ou sem representação fidedigna útil. Portanto, para utilizar as características qualitativas de melhoria, é necessário que a informação já seja relevante e sua representação seja fidedigna.

Há que se ressaltar, também, que a aplicação das características qualitativas de melhoria não segue uma ordem preestabelecida e, em alguns casos, uma característica qualitativa de melhoria pode ter sua importância diminuída para que outra característica qualitativa de melhoria seja destacada.

Exemplo: A redução temporária na comparabilidade como resultado da aplicação prospectiva de uma nova norma contábil-financeira pode ser vantajosa para o aprimoramento da relevância ou da representação fidedigna no longo prazo. Divulgações apropriadas podem compensar parcialmente a não comparabilidade.

1.1.4.3.3. Restrição de Custo na Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-*F*inanceiro *Ú*til

Para que a informação seja gerada pela entidade, há um custo. Esse custo para gerar a informação é uma restrição que estará sempre presente no processo de elaboração e divulgação dos relatórios contábil-financeiros.

Também há os custos incorridos de análise e interpretação da informação por parte dos usuários da informação contábil-financeira.

Além disso, caso as informações necessárias não sejam fornecidas, os usuários terão custos adicionais para obtenção da informação por outras fontes ou por meio de estimativa.

Portanto, a restrição do custo deve ser aplicada na elaboração e divulgação dos relatórios contábil-financeiros, onde devem ser avaliados os benefícios que serão proporcionados pela elaboração e divulgação da informação, ou seja, é, literalmente, avaliar o custo-benefício de elaborar e divulgar tal informação.

1.1.4.4. Elementos das Demonstrações Contábeis

Demonstrações contábeis retratam os efeitos patrimoniais e financeiros das transações e outros eventos, agrupando-os em classes de acordo com as suas características econômicas.

Essas classes são chamadas de elementos das demonstrações contábeis, que se dividem em dois tipos:

I – elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço:

– ativos;
– passivos; e
– patrimônio líquido.

II – elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado:
– receitas; e
– despesas.

1.1.4.4.1. Posição Patrimonial e Financeira

Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são ativos, passivos e patrimônio líquido.

***Ativo*: é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.**

Exemplo: Uma máquina utilizada na produção é controlada pela entidade como resultado de um evento passado (compra da máquina pela entidade) e do qual a entidade espera que resultem futuros benefícios (os produtos fabricados pela referida máquina geram lucro para a entidade quando vendidos).

***Passivo*: é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.**

Exemplo: Uma dívida com um fornecedor em virtude da compra de mercadorias a prazo (dívida a pagar) corresponde a uma obrigação presente da entidade derivada de um evento já ocorrido (compra de mercadorias a prazo), cuja liquidação resultará em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos (saída de dinheiro do caixa da empresa para pagamento dos fornecedores).

***Patrimônio Líquido*: é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos, ou seja, é a diferença entre o total de ativos e o total de passivos.**

Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se ter atenção para a sua essência subjacente e realidade econômica e não apenas sua forma legal (essência sobre a forma).

Não entendeu o que seria essa tal de “essência sobre a forma”? Está em dúvida? Então, vamos ver um exemplo.

Exemplo: A empresa J4M2 vendeu, à vista, um imóvel de sua propriedade, na Av. Rio Branco, 100, no Rio de Janeiro, para a empresa Kaprisma, por R$ 120.000,00. Logo em seguida, a empresa Kaprisma alugou o referido imóvel para a empresa J4M2, por um ano, com um aluguel mensal no valor de R$ 1.200,00. No contrato de aluguel havia uma cláusula

que previa a possibilidade de a empresa J4M2 efetuar a recompra do imóvel ao final do seu prazo de vigência, pelo valor de R$ 120.000,00.

Repare que, neste exemplo, a forma jurídica da transação é uma venda do imóvel da J4M2 para Kaprisma, seguida de um aluguel do mesmo imóvel, agora pertencente à empresa Kaprisma, para a empresa J4M2. Vamos detalhar melhor:

Venda do Imóvel (J4M2 para Kaprisma) = R$ 120.000,00

Aluguel do Imóvel (Kaprisma para J4M2) = R$ 1.200,00 mensais por um ano (R$ 14.400,00 no total)

O contrato de aluguel possuía uma cláusula com a previsão de recompra do imóvel, ao final do prazo de vigência. Repare que o valor final desembolsado pela J4M2, caso efetuasse a recompra, seria de R$ 134.400,00, que corresponde ao valor da recompra do imóvel pela J4M2 (R$ 120.000,00), somado ao valor que foi pago pela J4M2, como aluguel, por um ano de contrato (R$ 14.400,00).

Portanto, qual foi a essência da transação? Vamos lá! O que você acha? A essência da transação é exatamente um empréstimo obtido pela J4M2 com a Kaprisma.

Veja: Na aquisição do empréstimo, a empresa J4M2 recebeu R$ 120.000,00. Além disso, a empresa J4M2 pagou R$ 1.200,00 de "juros mensais" durante um ano e, no final do período de vigência do "suposto" contrato de aluguel, recomprou o imóvel por R$ 120.000,00. Viu? Esta é a essência da transação.

1.1.4.4.1.1. Ativos

O benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade.

O fluxo de caixa é a diferença entre os fluxos positivo (Exemplo: recebimentos diversos) e negativo (Exemplo: pagamentos diversos).

Caixa: compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.

Equivalentes de caixa: são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez (normalmente, com vencimento em até 90 dias), que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.

A entidade, geralmente, utiliza os seus ativos na produção de mercadorias ou prestação de serviços capazes de satisfazer os desejos e necessidades dos clientes.

Os benefícios econômicos futuros de um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras.

Por exemplo, um ativo pode ser:

- **usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de mercadorias e serviços a serem vendidos pela entidade;**

Exemplo: Um equipamento (ativo) utilizado na fabricação de produtos em uma

indústria.

– trocado por outros ativos;

Exemplo: Compra à vista de mercadorias para revenda. O dinheiro utilizado na compra é um ativo.

– usado para liquidar um passivo;

Exemplo: Pagamento de fornecedores. O dinheiro utilizado para pagamento é um ativo.

– distribuído aos proprietários da entidade.

Exemplo: Distribuição de lucros aos proprietários da entidade. O dinheiro utilizado na distribuição é um ativo.

Muitos ativos, por exemplo, máquinas e equipamentos industriais, têm uma substância física. Entretanto, substância física não é essencial à existência de um ativo.

Exemplo: As patentes e direitos autorais **são ativos, desde que deles sejam esperados benefícios econômicos futuros para a entidade e que eles sejam por ela controlados.**

Muitos ativos, como contas a receber e imóveis, estão ligados a direitos legais ou a direito de propriedade. Contudo, **ao determinar a existência de um ativo, o direito de propriedade não é essencial.**

Exemplo: Um imóvel objeto de arrendamento **é um ativo, desde que a entidade** arrendatária controle os benefícios econômicos provenientes do imóvel.

1.1.4.4.1.2. Passivos

Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente resultante de um evento passado.

Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato, por exemplo.

Exemplo: Contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos.

A extinção de uma obrigação presente pode ocorrer de diversas maneiras:

– pagamento em dinheiro;

Exemplo: Pagamento de uma conta de telefone em dinheiro.

– transferência de outros ativos;

Exemplo: Um cliente deu um adiantamento em dinheiro para que empresa fabricasse determinado produto. Como a empresa ainda não entregou o produto ao cliente, esse adiantamento de cliente é uma obrigação da empresa. No momento em que a empresa entregar o produto para o cliente (transferência de ativo – o produto é um ativo da empresa), a obrigação com o cliente se extingue.

– prestação de serviços;

Exemplo: Um cliente deu um adiantamento em dinheiro para que empresa prestasse determinado serviço. Como a empresa ainda não prestou o serviço ao cliente, esse adiantamento de cliente é uma obrigação da empresa. No momento em que a empresa prestar o serviço para o cliente, a obrigação com o cliente se extingue.

– substituição da obrigação por outra; ou

Exemplo: A empresa Linotécnica precisava pagar o aluguel de sua fábrica, mas não possuía dinheiro no momento. Para não atrasar o pagamento do aluguel, a empresa fez um empréstimo bancário, ou seja, trocou uma obrigação (aluguel a pagar) por outra (empréstimo bancário a pagar).

– conversão da obrigação em capital.

Exemplo: A empresa Linotécnica possuía uma obrigação a pagar com o seu principal fornecedor de matéria-prima. Contudo, ela não possuía dinheiro e também não conseguiu fazer um empréstimo bancário. Para resolver a situação, a Linotécnica ofereceu uma sociedade para o seu fornecedor em troca da dívida, ou seja, o fornecedor virou sócio da Linotécnica. Portanto, nesse caso, a Linotécnica converteu a obrigação em capital social.

Uma obrigação pode, também, ser extinta por outros meios, tais como pela renúncia do credor ou pela perda dos seus direitos creditícios.

1.1.4.4.1.3. Patrimônio Líquido

O patrimônio líquido é considerado um valor residual, pois é o resultado da diferença entre ativos e passivos.

Patrimônio Líquido = Ativos – Passivos

1.1.4.4.1.4. Desempenho

O resultado é, normalmente, utilizado como medida de desempenho ou como base para outras avaliações, tais como o retorno do investimento ou resultado por ação.

Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas.

Receitas: **são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.**
Exemplo: Receita de vendas de mercadorias.
Despesas: **são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.**

Exemplo: Despesa de salários de empregados.

As definições de receitas e despesas identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado.

1.1.4.4.1.4.1. Receitas

A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos.

A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.

Exemplo: Receita de venda de mercadorias.

Os ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas.

Exemplo: Venda de um veículo utilizado para entrega de mercadorias (a atividade principal da entidade é venda de mercadorias e não de veículos).

1.1.4.4.1.4.2. Despesas

A definição de despesas abrange as perdas, assim como as despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade.

Exemplos de despesas que surgem no curso das atividades ordinárias: custo das vendas, salários e depreciação.

As perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tal, não são de natureza diferente das demais despesas.

Exemplos de perdas: Sinistros como incêndio, inundações ou o custo do veículo utilizado para entrega de mercadorias vendido pela empresa.

Já caiu em prova!

(Analista do Mercado de Capitais-CVM-2010-Esaf) Aponte abaixo a opção que contém uma assertiva incorreta.

a) Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.

b) Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos para a entidade.

c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os resultados.

d) Muitos ativos têm uma substância física. Entretanto, substância física não é essencial à existência de um ativo.

e) Muitos ativos estão ligados a direitos legais, inclusive a direito de propriedade. Ao determinar a existência de um ativo, entretanto, o direito de propriedade não é essencial.

Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade (A alternativa

"a" está correta).

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos (A alternativa "b" está correta).

Muitos ativos, por exemplo, máquinas e equipamentos industriais, têm uma substância física. Entretanto, substância física não é essencial à existência de um ativo (A alternativa "d" está correta).

Muitos ativos, por exemplo, contas a receber e imóveis, estão ligados a direitos legais, inclusive a direito de propriedade. Contudo, ao determinar a existência de um ativo, o direito de propriedade não é essencial (A alternativa "e" está correta).

Agora, repare a alternativa "c": Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos **todos os resultados**. Portanto, o erro está em "todos os resultados", tendo em vista que o patrimônio líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus **passivos**. A alternativa **"c"** está **incorreta**.

1.1.4.4.1.5. Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis

Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento.

Para o reconhecimento, é necessário considerar três passos:

I – Descrição do item;
II – Atribuição do seu valor; e
III – Inclusão do item no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado.

Exemplo: Se a empresa Kaprisma comprar o veículo XYZ, por R$ 30.000,00 à vista, para entrega de mercadorias, ele deverá ser registrado no balanço patrimonial, pois corresponderá a um bem da empresa.

I – Descrição do item: Veículo XYZ, ano 2011.
II – Atribuição de valor: R$ 30.000,00.
III – Veículo é um bem incluído no balanço patrimonial.

Um item que se enquadre na definição de ativo ou passivo deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis se:

– for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e
– ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

1.1.4.4.1.5.1. Probabilidade de Realização de *B*enefício Econômico *F*uturo

O conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para determinar o grau de incerteza com que os benefícios econômicos futuros referentes ao item venham a

ser recebidos ou entregues pela entidade.

O conceito está em conformidade com a incerteza que caracteriza o ambiente em que a entidade opera.

As avaliações do grau de incerteza ligado ao fluxo de futuros benefícios econômicos são feitas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são preparadas.

Exemplo: Quando é provável que uma conta a receber devida à entidade seja paga, é então justificável, na ausência de qualquer evidência em contrário, reconhecer a conta a receber como um ativo.

1.1.4.4.1.5.2. Confiabilidade da Mensuração

O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele possua um custo ou valor que possa ser determinado em bases confiáveis.

Em muitos casos, o custo ou valor precisa ser estimado. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade.

Quando, entretanto, não puder ser feita uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado.

Exemplo: O valor que se espera receber de uma ação judicial pode enquadrar-se nas definições tanto de um ativo como de uma receita, assim como nos critérios exigidos para reconhecimento. Todavia, se não é possível determinar, em bases confiáveis, o valor que será recebido, ele não deve ser reconhecido como um ativo ou uma receita; a existência da reclamação deve ser, entretanto, divulgada nas notas explicativas ou demonstrações suplementares.

1.1.4.4.1.5.3. Reconhecimento de Ativos

Um ativo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.

Um ativo não é reconhecido no balanço patrimonial quando desembolsos tiverem sido incorridos ou comprometidos, dos quais seja improvável a geração de benefícios econômicos para a entidade após o período contábil corrente. Nesse caso, a transação é reconhecida como despesa na demonstração do resultado.

1.1.4.4.1.5.4. Reconhecimento de Passivos

Um passivo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis.

Na prática, as obrigações contratuais ainda não integralmente cumpridas de forma

proporcional (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis.

Contudo, tais obrigações podem enquadrar-se na definição de passivos e, desde que sejam atendidos os critérios de reconhecimento nas circunstâncias específicas, podem qualificar-se para reconhecimento. Nesses casos, o reconhecimento do passivo exige o reconhecimento dos correspondentes ativo ou despesa.

1.1.4.4.1.5.5. Reconhecimento de Receitas

A receita é reconhecida na demonstração do resultado quando resulta em um aumento, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo.

Isso significa, de fato, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento de ativo ou de diminuição de passivo. Mas isso não significa que todo aumento de ativo ou redução de passivo corresponda a uma receita.

Exemplos:

I – Venda de mercadorias à vista: há um aumento de ativo em virtude do recebimento de dinheiro e caracteriza uma receita (aumento do patrimônio líquido).

II – Prescrição de uma dívida: há uma diminuição de passivo em virtude da prescrição da dívida (obrigação de pagar) e caracteriza uma receita (aumento do patrimônio líquido).

III – Compra de um veículo a prazo: há o aumento de ativo em virtude do veículo e há um aumento do passivo em virtude do financiamento a pagar. Portanto, não houve geração de receita (não há alteração do patrimônio líquido).

A Estrutura Conceitual não detalha, mas são exemplos de **receitas realizadas pelo regime de competência**:

– **nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados**;

Exemplo: venda de mercadoria a prazo (o dinheiro ainda não foi recebido, mas a receita considera-se realizada, pelo princípio da competência, no momento da entrega da mercadoria).

– **quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior**;

Exemplo: a empresa possuía um determinado tributo a pagar, mas o governo fez uma remissão, ou seja, não há mais a necessidade do pagamento por parte da empresa. Portanto, houve a extinção de um passivo (tributo a pagar) sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior.

Repare que, se houvesse o pagamento do tributo, sumiria o passivo (tributo a pagar) e haveria o desaparecimento de um ativo (dinheiro) no mesmo valor. Neste caso, não é receita.

– pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

Exemplo: nascimento de bezerro em uma empresa de pecuária. Ou seja, não houve a intervenção de ninguém (exceto do boi e da vaca. Risos), mas a empresa ganhou um novo ativo (bezerro).

– no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Exemplo: doação de um terreno, pelo governo de determinada localidade, para que a empresa construa uma fábrica (é uma forma de desenvolvimento da região) ou subvenção de determinado tributo, por um período de tempo, para a empresa se instalar em uma região específica (a empresa pagará uma alíquota diferenciada – menor – daquele tributo).

1.1.4.4.1.5.6. Reconhecimento de Despesas

As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado quando surge um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo.

Isso significa, de fato, que o reconhecimento de despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento do passivo ou da diminuição do ativo.

Exemplos:

I – Provisão para obrigações trabalhistas: há grande chance de a empresa perder uma causa trabalhista na justiça e, prevendo isso, é feita uma provisão, que gera um aumento do passivo e caracteriza uma despesa (diminuição do patrimônio líquido).

II – Depreciação de um equipamento: a depreciação ocorre em virtude do desgaste pela utilização do equipamento e ela reduz o valor contábil do referido equipamente, o que gera uma redução do ativo e caracteriza uma despesa (diminuição do patrimônio líquido).

As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita, fato conhecido como confrontação entre despesas e receitas (Regime de Competência), que envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações ou outros eventos.

Uma despesa deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado quando:

I – Um gasto não produz benefícios econômicos futuros ou quando e na extensão em que os benefícios econômicos futuros não se qualificam, ou deixam de se qualificar, para reconhecimento no balanço patrimonial como um ativo.

Exemplo: Compra de material de escritório. Se o material vai ser utilizado no período não há necessidade de reconhecimento como ativo, podendo ser considerado diretamente como despesa do período (o gasto com a compra).

II – Um passivo é incorrido sem o correspondente reconhecimento de um ativo.

Exemplo: Passivo decorrente de garantia de produto. A empresa vendeu o produto e ofereceu garantia de dois anos. Portanto, há uma obrigação da empresa caso ocorra algum problema com o produto coberto pela garantia durante dois anos.

A Estrutura Conceitual não detalha, mas são exemplos de **despesas incorridas pelo regime de competência**:

– **quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro**;

Exemplo: Na venda de mercadorias para terceiros, há a saída da referida mercadoria do estoque e, com isso, o custo destas mercadorias é uma despesa incorrida no período.

– **pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo**;

Exemplo: A legislação permite que determinados bens sejam depreciados ao longo de sua vida útil em virtude de desgaste ou obsolescência. Esta depreciação é uma despesa incorrida no período (o valor econômico do ativo sofre uma redução, pois é calculado como: Custo de Aquisição – Depreciação Acumulada).

– **pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo**.

Exemplo: Ao pagar uma dívida com atraso (após o vencimento), há a incidência de juros e multa, ou seja, surgiram novos passivos sem os ativos correspondentes.

1.1.4.5. Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis

A mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção de uma base específica de mensuração.

Diversas bases de mensuração são empregadas em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis. Essas bases incluem o seguinte:

Custo histórico:

– **Ativos: são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição, podendo ou não ser atualizados pela variação na capacidade geral de compra da moeda**; e

– **Passivos: são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (por exemplo, imposto de renda), pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que serão necessários para liquidar o passivo no curso**

normal das operações, podendo também, em certas circunstâncias, ser atualizados monetariamente.

Custo corrente:

– **Ativos: são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço patrimonial**; e

– **Passivos: são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço patrimonial**.

E aí? Percebeu a diferença entre o custo histórico e o custo corrente? Veja o caso dos ativos:

Custo Histórico: valor justo na **data de aquisição do ativo.**

Custo Corrente: valor caso o ativo fosse adquirido na **data de confecção do balanço patrimonial.**

Percebeu agora? Vamos fazer um exemplo numérico. Suponha que a empresa J4M2 adquiriu um veículo, para utilizar na entrega de suas mercadorias vendidas, em 01/07/2010, por R$ 40.000,00. Suponha que, caso o veículo fosse vendido em 31/12/2010 (data do balanço patrimonial), a empresa tivesse conseguido R$ 30.000,00.

Custo Histórico do Veículo = R$ 40.000,00 (valor da aquisição)

Custo Corrente do Veículo = R$ 30.000,00 (valor na data do balanço patrimonial)

Valor realizável (valor de realização ou de liquidação):

– **Ativos: são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela venda numa forma ordenada**;

– **Passivos: são mantidos pelos seus valores de liquidação, isto é, pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da entidade.**

Exemplo: Suponha que a empresa J4M2 vendeu o seu veículo por R$ 30.000,00, em 15/12/2010, incorrendo em despesas para concretizar a venda no valor de R$ 1.000,00. Portanto, o valor realizável líquido será:

Valor da Venda	30.000 (valor realizável)
(-) Despesas Relacionadas	(1.000)
Valor Realizável Líquido	29.000

Repare que, na data do balanço patrimonial, o valor realizável é igual ao valor corrente.

Valor presente:

– **Ativos: são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida**

de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da entidade; e

– **Passivos: são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da entidade**.

Exemplo (venda a prazo de mercadorias): A empresa J4M2, em 02/01/2009, vendeu mercadorias a prazo no valor de R$ 10.000,00 para a empresa Kaprisma. O valor das mercadorias somente será pago pela Kaprisma em 30/12/2010. Considere que os juros embutidos na operação correspondem a R$ 2.400,00. Não houve tributação nas vendas.

Repare que o valor presente da Receita Bruta de Vendas será:

Valor da Venda a Prazo	10.000
(-) Juros na Transação	(2.400)
(=) Valor Presente da Receita Bruta de Vendas	7.600

A base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na preparação de suas demonstrações contábeis é o custo histórico.

Exemplo: Os estoques são geralmente mantidos pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, os títulos e ações negociáveis podem, em determinadas circunstâncias, ser mantidos a valor de mercado (valor justo) e os passivos decorrentes de pensões são mantidos pelo valor presente de tais benefícios no futuro.

1.1.4.5.1. Conceitos de Capital e de Manutenção de Capital

1.1.4.5.1.1. Conceitos de Capital

O conceito financeiro de capital é adotado pela maioria das entidades na preparação de suas demonstrações contábeis.

De acordo com o conceito financeiro de capital, tal como o dinheiro investido ou o seu poder de compra investido, o capital é sinônimo de ativo líquido ou patrimônio líquido da entidade.

Por outro lado, segundo o conceito físico de capital, o capital é considerado como a capacidade produtiva da entidade, baseada, por exemplo, nas unidades de produção diária.

A seleção do conceito de capital apropriado para a entidade deve ser baseada nas necessidades dos usuários das demonstrações contábeis.

Assim, o conceito financeiro de capital deve ser adotado se os usuários das demonstrações contábeis estão principalmente interessados na manutenção do capital nominal investido ou no poder de compra do capital investido.

Se, entretanto, a principal preocupação dos usuários é com a capacidade operacional da

entidade, o conceito físico de capital deve ser usado. O conceito escolhido indica a meta a ser atingida na determinação do lucro, embora possa haver dificuldades de mensuração em se tornar operacional esse conceito.

1.1.4.5.1.1.1. Conceitos de Manutenção do Capital e Determinação do Lucro

Os conceitos de capital dão origem aos seguintes conceitos de manutenção de capital:

***Manutenção do capital financeiro*: o lucro é auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período excede o seu montante financeiro (ou dinheiro) no começo do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.** A manutenção do capital financeiro pode ser medida em qualquer unidade monetária nominal ou em unidades de poder aquisitivo constante.

***Manutenção do capital físico:* o lucro é auferido somente se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para atingir essa capacidade) no fim do período excede a capacidade física produtiva no início do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.**

O conceito de manutenção do capital representa um elo entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro, pois fornece um ponto de referência para medição do lucro e também permite distinguir entre o retorno sobre o capital da entidade e a recuperação do capital.

Portanto, somente os ingressos de ativos que excederem os valores necessários para a manutenção do capital podem ser considerados como lucro (retorno sobre o capital). **O lucro é o valor remanescente depois que as despesas (inclusive os ajustes de manutenção do capital, quando for apropriado) tiverem sido deduzidas do resultado. Se as despesas excederem a receita, o saldo será um prejuízo.**

Em relação às bases de mensuração, temos as seguintes regras:

- **Conceito Físico de Manutenção de Capital: deve-se adotar o custo corrente.**
- **Conceito Financeiro de Manutenção de Capital: não requer a utilização de uma base específica.**

A seleção das bases de mensuração e o conceito de manutenção do capital determinam o modelo contábil usado na preparação das demonstrações contábeis.

Já caiu em prova!

(Analista de Saneamento- Ciências Contábeis-Embasa-2009-Cespe) Acerca dos conceitos de manutenção do capital e determinação do lucro, contemplados no Pronunciamento Técnico CPC 00, julgue os itens a seguir.

1. O conceito de manutenção do capital está relacionado à forma como a entidade define o capital que ela procura manter, representando um elo entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro.

O conceito de manutenção do capital está relacionado à forma como a entidade define o capital que ela procura manter. Ele representa um elo entre os conceitos de capital e os

conceitos de lucro, pois fornece um ponto de referência para medição do lucro; é uma condição essencial para distinguir entre o retorno sobre o capital da entidade e a recuperação do capital; somente os ingressos de ativos que excedem os valores necessários para manutenção do capital podem ser considerados como lucro e, portanto, como retorno sobre o capital.

Portanto, o lucro é o valor remanescente depois que as despesas (inclusive os ajustes de manutenção do capital, quando for apropriado) tiverem sido deduzidas do resultado. Se as despesas excederem a receita, o saldo será um prejuízo. O item está correto.

2. O conceito financeiro de manutenção de capital requer a adoção do custo corrente como base de avaliação.

O conceito físico de manutenção de capital requer a adoção do custo corrente como base de avaliação. **O conceito financeiro de manutenção do capital, entretanto, não requer o uso de uma base específica de mensuração.** O item está errado.

1.1.5. Princípios de Contabilidade (aprovados pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC – nº 750/93)

Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

O principal objetivo da adoção dos princípios de contabilidade é tornar as informações contábeis divulgadas uniformes, confiáveis e úteis para os usuá rios internos e externos.

São Princípios de Contabilidade:

Entidade
Competência
Oportunidade
Prudência
Registro pelo Valor Original
Continuidade

A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

Isto significa que, independentemente da forma jurídica aplicada, a Contabilidade deve traduzir, primordialmente, **o efeito econômico da transação, isto é, aquilo que, de fato, as**

transações representam para o patrimônio (essência das transações) deve prevalecer sobre os seus aspectos formais ou aparentes.

Exemplo: A empresa aérea Vai Voando possui 10 aviões, todos eles obtidos por meio de arrendamento mercantil financeiro, ou seja, a propriedade jurídica dos aviões é da empresa arrendadora. Contudo, como o controle, os benefícios e os riscos em relação aos aviões são da empresa arrendatária (Vai Voando), estes aviões devem ser classificados em seu ativo não circulante imobilizado.

A essência das transações deve prevalecer sobre os seus aspectos formais ou aparentes.

1.1.5.1. Princípio da Entidade

O Princípio da ENTIDADE reconhece o **Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial**, a necessidade da **diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes**, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Por consequência, nesta acepção, o **Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição**.

O **Patrimônio pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira.** Portanto, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, mas nenhuma classificação resultará em novas entidades. Por exemplo, as divisões ou departamentos de uma entidade não representam novas entidades, pois não são autônomas. Uma nova entidade pode surgir, por exemplo, no caso de uma cisão parcial, onde parte do patrimônio de uma entidade é transferida para outra entidade criada naquele momento. Nessa situação, há um novo patrimônio, autônomo, pertencente a uma nova entidade.

A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil. As entidades cujas demonstrações contábeis são consolidadas mantêm sua autonomia patrimonial, pois seus patrimônios permanecem de sua propriedade. Como não há transferência de propriedade, não pode haver formação de novo patrimônio, condição primeira da existência jurídica de uma Entidade. Além disso, a consolidação se refere às demonstrações contábeis, mantendo-se a observância dos Princípios de Contabilidade no âmbito das entidades consolidadas, resultando em uma unidade de natureza econômico-contábil.

Já caiu em prova!

(Técnico em Contabilidade-Ministério da Saúde-2009-Cespe) Segundo o princípio da entidade, a soma ou agregação de patrimônios autônomos resulta em uma nova entidade de natureza econômico-contábil.

A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova

ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil. Ou seja, se uma empresa é controladora de outra empresa (possui mais de 50% do capital votante) e faz um balanço consolidado (da controladora e da controlada) por exigência de lei, esta consolidação não forma uma nova empresa. As empresas controladora e controlada continuam como empresas separadas. Portanto, o item está errado.

1.1.5.2. Princípio da Continuidade

O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

O Princípio da Continuidade afirma que o patrimônio da entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que provavelmente se desenvolverão as operações da entidade. A suspensão das suas atividades podem provocar efeitos na utilidade de determinados ativos, com a perda até mesmo integral de seu valor.

A situação-limite na aplicação do Princípio da Continuidade é aquela em que há a completa cessação das atividades da entidade. Nessa situação, os ativos materiais, como estoques, ferramentas ou máquinas, podem ter seu valor modificado substancialmente. O passivo também é afetado, pois muitas obrigações de longo prazo, por exemplo, terão que ser quitadas antes da extinção da entidade.

Já caiu em prova!

(Contabilidade–IRB-2006–Esaf) A avaliação das mutações patrimoniais, segundo o princípio contábil da continuidade, deve considerar a hipótese de que, até que surjam evidências em contrário,

a) a empresa continuará a operar indefinidamente no futuro.
b) a contabilidade deve registrar continuamente todos os atos e fatos administrativos.
c) a contabilidade deve funcionar ininterruptamente dentro da empresa.
d) as operações passíveis de registro contábil devem ter seqüência em diversos períodos.
e) os métodos e critérios utilizados devem ser consistentes em vários períodos.

O Postulado da Continuidade considera que a entidade é capaz de gerar riqueza de forma continuada (ininterrupta). Logo, a avaliação das mutações patrimoniais, segundo o princípio contábil da continuidade, deve considerar a hipótese de que, até que surjam evidências em contrário, a empresa continuará a operar indefinidamente no futuro (conforme definição do postulado da continuidade das entidades). A resposta é a alternativa “a”.

1.1.5.3. Princípio da Oportunidade

O **Princípio da Oportunidade** refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para **produzir informações íntegras e tempestivas.**

Portanto, o Princípio da Oportunidade exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma entidade, no momento em que elas ocorrerem.

A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso.

A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, na forma relatada no item anterior.

A **falta de integridade e tempestividade** na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a **perda de sua relevância**, por isso é necessário **ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação**.

Já caiu em prova!

(Senado–Analista Legislativo–Contabilidade–2008-FGV) "Parentes abalados e equipes médicas tentam na quinta-feira identificar os corpos carbonizados das 153 vítimas do acidente ocorrido na véspera no aeroporto de Madri. A investigação sobre esse desastre aéreo, o pior na Espanha desde 1983, começou na quinta-feira e deve levar um ano para ser concluída." (Reuters, agosto de 2008) De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, determine o princípio contábil que deve ser seguido na situação acima para que a Contabilidade forneça informações úteis a seus usuários.

a) Registro pelo Valor Original.
b) Continuidade.
c) Conservadorismo.
d) Competência.
e) Oportunidade.

A empresa aérea em questão deverá adotar o princípio da prudência, que será visto adiante (para previsão de pagamento de indenização às vítimas) e que não consta nas alternativas, e o princípio da oportunidade, para que possa fornecer informações necessárias aos seus usuários. A resposta correta é a alternativa "e".

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Área Administrativa-Especialidade Contabilidade-TRT 24R-2011-FCC) O princípio contábil que determina que o registro das variações patrimoniais, desde que tecnicamente estimável, deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência, é o Princípio da:

a) Continuidade.
b) Exclusividade.
c) Oportunidade.
d) Entidade.
e) Prudência.

De acordo com o **Princípio da Oportunidade, desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência.** A alternativa "c" é a correta.

1.1.5.4. Princípio do Registro pelo Valor Original

O **Princípio do Registro pelo Valor Original** determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente **registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional**.

No caso de doações recebidas pela Entidade, também existe a transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio. Como a

doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o registro pelo valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado.

A expressão do valor dos componentes patrimoniais em moeda nacional decorre da necessidade de homogeneização quantitativa do registro do patrimônio e das suas mutações, a fim de se obter a necessária comparabilidade e se possibilitarem agrupamentos de valores.

As seguintes **bases de mensuração** devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I – **Custo histórico**. Os **ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos** em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os **passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou**, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, **os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações**; e

II – **Variação do custo histórico**. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) **Custo corrente**. Os **ativos** são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa**, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis.** Os **passivos** são **reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;**

b) **Valor realizável**. Os **ativos** são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa**, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada.** Os **passivos** são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, **que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade**;

c) **Valor presente**. **Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;**

d) **Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos;** e

e) **Atualização monetária**. **Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais**.

São resultantes da adoção da atualização monetária:

I – **a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo**;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e

III – **a atualização monetária não representa nova avaliação**, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

Já caiu em prova!

(Analista Administrativo-Área Administrativa-Especialidade Contabilidade-TRT/16R-2009-FCC) O valor de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios para a entidade representa um parâmetro correto para seu registro contábil. Essa afirmação está de acordo com o seguinte Princípio Fundamental de Contabilidade:

a) Oportunidade.
b) Entidade.
c) Conservadorismo.
d) Prudência.
e) Registro pelo Valor Original.

O **Princípio do Registro pelo Valor Original** determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente **registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional**.

O valor de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios para a entidade representa um parâmetro correto para seu registro contábil e está de acordo com o **Princípio do Registro pelo Valor Original.** A alternativa “e” é a correta.

1.1.5.5. Princípio da Competência

O **Princípio da Competência** determina que os **efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.**

O **Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas**.

A compreensão do cerne do Princípio da Competência está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de “qualitativas”, ou “permutativas”, enquanto as segundas são chamadas de “quantitativas”, ou “modificativas”.

A competência é o princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido – usualmente denominados “receitas” – e das suas diminuições – normalmente chamadas de “despesas”–, emerge o conceito de “resultado do período”: positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

O Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período (fatos geradores das receitas e das despesas pelo princípio da competência).

Já caiu em prova!

(Analista de Saneamento- Ciências Contábeis-Embasa-2009-Cespe) O princípio da competência significa que os fatos devem ser reconhecidos no patrimônio, isto é, registrados contabilmente independentemente do recebimento ou pagamento.

De acordo com o princípio da competência, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. O item está correto.

Já caiu em prova!

(Analista de Controle Externo–Auditoria Governamental–TCE/CE–2008–FCC) O reconhecimento dos eventos contábeis no momento de identificação do seu fato gerador está ligado ao:

a) princípio da entidade.
b) conceito de essência sob a forma.
c) princípio do custo como base de valor.
d) critério da confiabilidade.
e) regime de competência.

De acordo com o Princípio da Competência, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Ou seja, o reconhecimento das receitas e das despesas está relacionado **à ocorrência dos respectivos fatos geradores (receitas realizadas e despesas incorridas) e ao regime de competência.** A alternativa “e” é a correta.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário–Contadoria–TRF/2R–2007–FCC) A Cia.Constelar, nos últimos exercícios, vem atravessando sérias dificuldades financeiras em função de dois outros concorrentes terem se instalado na mesma região, disputando um mercado que anteriormente era somente seu, gerando, em seus acionistas, preocupação quanto à sobrevivência futura da empresa. Apesar desse fato o Diretor Presidente da empresa autoriza o reconhecimento após resultados de valores recebidos por serviços a serem executados no período seguinte. Esse procedimento contraria o disposto no Princípio Contábil estabelecido pelas Normas Brasileiras da Contabilidade:

a) da tempestividade.
b) do denominador monetário.
c) da materialidade.

d) da competência.
e) do custo como base de valor.

Se os serviços somente serão executados no exercício seguinte, pelo princípio da competência, independentemente de recebimento, o fato gerador dessa receita só ocorre no exercício seguinte.

Portanto, se a empresa está reconhecendo esta receita no período atual, contrariou o princípio da competência. A alternativa “d” é a correta.

1.1.5.6. Princípio da Prudência

O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturados por determinados valores, segundo o Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, surge dúvida sobre a correção deles. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo. A provisão para créditos de liquidação duvidosa constitui exemplo da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA, pois sua constituição determina o ajuste, para menos, de valor decorrente de transações com o mundo exterior, das duplicatas ou de contas a receber. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, indispensável sempre que houver risco de não recebimento de alguma parcela, mas, sim, no cálculo do seu montante.

O **Princípio da Prudência** pressupõe o emprego de **certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais**.

A equação fundamental do patrimônio é definida conforme abaixo:
Ativo = Patrimônio Líquido + Passivo; ou
Patrimônio Líquido = Ativo – Passivo

Portanto, para aplicar a prudência, a empresa deve adotar a hipótese de menor patrimônio líquido (menor ativo e maior passivo). A empresa deve ser prudente (Rs). Suponha que uma empresa tenha valores a receber de seus clientes (direitos) no valor de R$ 100.000,00. Suponha ainda que, tradicionalmente, 10% dos clientes não pagam a empresa ou atrasam o pagamento por muito tempo.

Para a empresa ser “prudente”, ela deve registrar uma “perda estimada com créditos de liquidação duvidosa” no valor de R$ 10.000,00 (10% x R$ 100.000,00). Essa perda estimada

reduzirá o valor de seus direitos (ativos).

Entretanto, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de ativos ou receitas, a superavaliação deliberada de passivos ou despesas, pois as demonstrações contábeis deixariam de ser neutras e, portanto, não seriam confiáveis. As demonstrações devem refletir a realidade. Não vamos inventar para sonegar a Receita Federal, por exemplo. Isso não é prudente (Rs)!

Já caiu em prova!

(TRF-2003-Esaf) Com relação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, assinale a opção incorreta.

a) O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior, para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

b) O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor Patrimônio Líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

c) O Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

d) A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

e) O Princípio da PRUDÊNCIA refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que originaram o registro.

I – Análise das alternativas (a questão pede a alternativa **incorreta**):

a) O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior, para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

b) O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor Patrimônio Líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

c) O Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

d) A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

Repare que as alternativas de "a" a "d" estão de acordo com os conceitos estudados sobre o princípio da prudência. Portanto, estão todas corretas.

Agora, verifique a alternativa "e": O Princípio da PRUDÊNCIA refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que originaram o registro.

Este não é princípio de prudência e sim o **princípio da oportunidade. Atenção! Lembre sempre das "palavras-chave" para o princípio da oportunidade: tempestividade e integridade.** Portanto, a resposta da questão é a alternativa "e" (a única incorreta).

Já caiu em prova!

(Técnico Judiciário-Área Administrativa-Especialidade Contabilidade-TRE/PI-2009-FCC) De acordo com o Princípio da Prudência, a contabilidade deve adotar, dentre os critérios válidos, aquele que resulta no:

a) menor valor para os Passivos.
b) menor valor para os Ativos.
c) menor valor para as perdas.
d) maior valor para o Patrimônio Líquido.
e) maior valor para as Receitas.

Princípio da Prudência:

– Menor valor para o Ativo; e

– Maior valor para o Passivo.

A alternativa "b" é a correta.

1.1.6. Importante para a Prova

Estrutura Conceitual Básica

Objetivo do Relatório Contábil-Financeiro de Propósito Geral: fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta tal informação (reporting entity) que sejam úteis a investidores existentes e investidores em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, tendo em vista que o processo de tomada de decisão desses usuários está diretamente ligado ao fornecimento de recursos para a entidade.

Usuários da Informação

Usuários: Investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial (denominados de **usuários primários dos relatórios contábil-financeiros de propósito geral,** pois eles não requerem informações específicas para entidade, mas utilizam os relatórios contábil-financeiros de propósito geral disponibilizados).

Outros usuários: administradores da própria entidade, órgãos reguladores, governos e os fiscos federal, estaduais e municipais.

Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil

Características Qualitativas Fundamentais: relevância e representação fidedigna.

Características Qualitativas de Melhoria: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade;

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios

econômicos;

Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

Custo histórico:

Ativos: são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição, podendo ou não ser atualizados pela variação na capacidade geral de compra da moeda; e

Passivos: são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (por exemplo, imposto de renda), pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações, podendo também, em certas circunstâncias, ser atualizados monetariamente.

Custo corrente:

Ativos: são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço; e

Passivos: são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.

Valor realizável (valor de realização ou de liquidação):

Ativos: são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela venda numa forma ordenada; e

Passivos: são mantidos pelos seus valores de liquidação, isto é, pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da entidade.

Valor presente:

Ativos: são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da entidade; e

Passivos: são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das

operações da entidade.

Capital Financeiro: o capital é sinônimo de ativo líquido ou patrimônio líquido da entidade.

Capital Físico: o capital é considerado como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, nas unidades de produção diária.

Manutenção do capital financeiro: De acordo com esse conceito, o lucro é auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período excede o seu montante financeiro (ou dinheiro) no começo do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.

Manutenção do capital físico: De acordo com esse conceito, o lucro é auferido somente se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para atingir essa capacidade) no fim do período excede a capacidade física produtiva no início do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.

Lucro: é o valor remanescente depois que as despesas (inclusive os ajustes de manutenção do capital, quando for apropriado) tiverem sido deduzidas do resultado. Se as despesas excederem a receita, o saldo será um prejuízo.

Princípios de Contabilidade: ECOPRC

Entidade **Competência** **Oportunidade** **Prudência** **Registro pelo Valor Original** **Continuidade**

Essência sobre a forma: A essência das transações deve prevalecer sobre os seus aspectos formais ou aparentes.

Princípio da Entidade:

– Objeto da Contabilidade: **Patrimônio**,
– **O Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição**.
– **O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira**.
– **A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil**.

Princípio da Continuidade:

– A Entidade **continuará em operação no futuro** e, portanto, a **mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância**.

Princípio da Oportunidade:

– Processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para **produzir informações íntegras e tempestivas.**

– **Falta de integridade e tempestividade** na produção e na divulgação da informação contábil: pode ocasionar a **perda de sua relevância**, por isso é necessário **ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação**.

– Abarca dois aspectos distintos, mas complementares: a integridade e a tempestividade, sendo também conhecido como Princípio da UNIVERSALIDADE.

Princípio do Registro pelo Valor Original:

– Os componentes do patrimônio devem ser inicialmente **registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional**.

– **Bases de mensuração**: **Custo histórico e Variação do custo histórico** (custo corrente, valor realizável, valor presente, valor justo e atualização monetária).

– Atualização Monetária: **a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo**;

– **A atualização monetária não representa nova avaliação**.

Princípio da Competência:

– **Determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento**.

– Pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

– Exemplos de receitas realizadas:

- – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;
- – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
- – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros; e
- – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

– Exemplos de despesas incorridas:

- – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo; e
- – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

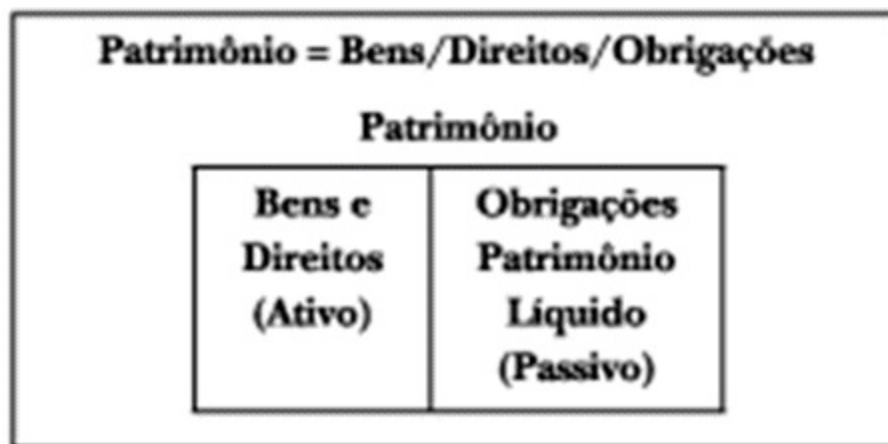
Princípio da Prudência:

– **Determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido**.
– Pressupõe o emprego de certo **grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados**, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

Capítulo 2

Patrimônio

2.1. Objeto da Contabilidade

O objeto da Contabilidade é o patrimônio, que corresponde ao conjunto de **bens, direitos e obrigações** referentes à azienda. Por azienda, entende-se toda entidade organizada passível de ter um patrimônio (bens, direitos e obrigações), ou seja, são pessoas jurídicas com fins lucrativos, empresas informais, entidades sem fins lucrativos, empresas públicas, pessoas físicas etc.

2.2. Aspectos Patrimoniais

O patrimônio é representado sob dois aspectos:

– **Aspecto Qualitativo**: identificação dos **elementos que compõem o patrimônio** (bens, direitos e obrigações);

– **Aspecto Quantitativo**: identificação dos elementos em **valores monetários**.

Elemento Patrimonial	Aspecto Qualitativo	Aspecto Quantitativo
	Nome da Conta	**Expressão Monetária**
Dinheiro	Caixa	1.000,00
Mesas e Armários	Móveis e Utensílios	10.000,00
Mercadorias para Revenda	Mercadorias	4.000,00
Receitas > Despesas	Lucro	3.000,00
Dívidas por compras a prazo	Fornecedores	14.000,00
Direitos gerados em vendas a prazo	Duplicatas a Receber	23.000,00
Investimento dos sócios	Capital Social	40.000,00

Temos as seguintes regras básicas de contabilização para receitas e despesas:

1 – A contabilização de uma receita, necessariamente, aumenta o patrimônio líquido.

2 – A contabilização de uma despesa, necessariamente, diminui o patrimônio líquido.

Além disso, o resultado do período poderá ser calculado pelo resultado da subtração do total de receitas do total de despesas.

Resultado do Período = Total de Receitas – Total de Despesas

Total de Receitas > Total de Despesas Resultado do Período > 0 (Lucro)

Total de Receitas < Total de Despesas Resultado do Período < 0 (Prejuízo)

Já caiu em prova!

(Contador-CEB-2010-Funiversa) Assinale a alternativa que apresenta o aspecto que caracteriza-se pela natureza dos elementos que compõem o patrimônio, tais como dinheiro, valores a receber ou a pagar, máquinas, estoques de materiais ou mercadorias.

a) Qualitativo.

b) Quantitativo.

c) Gerativo.

d) Rotativo.

e) Rotativo e gerativo.

Aspecto Qualitativo: corresponde à identificação da natureza dos elementos que compõem o patrimônio (bens, direitos e obrigações). A alternativa “a” é a correta.

a) o **lado esquerdo** (ativo) – representando os **bens e os direitos** componentes do patrimônio (ativo); e

b) o **lado direito** (passivo) – representando as **obrigações** componentes do patrimônio, bem como a diferença entre bens/direitos e obrigações (passivo).

Ativo = Bens + Direitos (parte positiva do patrimônio – mostra onde os recursos colocados à disposição da empresa são investidos).

Passivo = Obrigações (mostra os financiamentos que originaram as aplicações do Ativo).

Patrimônio Líquido = Bens + Direitos – Obrigações.

Patrimônio Líquido = Ativo – Passivo.

Bens: tudo aquilo que pode ser objeto de direito e é suscetível de ser utilizado e apropriado. São "itens" de propriedade da entidade, ou seja, a entidade possui o domínio sobre eles e são passíveis de avaliação monetária.

Bens Materiais (tangíveis ou corpóreos): possuem **existência física** (podem ser tocados e são visíveis), por exemplo: dinheiro em espécie, dinheiro em conta-corrente, imóveis, terrenos, veículos, móveis e utensílios, equipamentos, instalações elétricas e hidráulicas, ferramentas e estoques de mercadorias.

– **Bens Numerários:** bens de **liquidez imediata (disponível)**: dinheiro em espécie, depósitos bancários (*1), aplicações financeiras de liquidez imediata (*1), numerários em trânsito (*2).

(*1) Os depósitos bancários e as aplicações financeiras de liquidez imediata também podem ser classificados como **direitos**.

(*2) Numerários em Trânsito: corresponde ao dinheiro que está em trânsito. **Exemplos:** ordens de cobrança, remessas para filiais, cheques recebidos na empresa e ainda não depositados no banco.

– **Bens de Venda:** destinados à venda pela empresa, representando o objeto de seu negócio: estoques de mercadorias, estoque de matérias-primas, produtos em elaboração e acabados.

– **Bens Fixos (Bens de Uso): bens de caráter permanente ou quase permanente que constituem os meios de produção da empresa**: imóveis destinados às instalações do estabelecimento industrial, máquinas e equipamentos, veículos, móveis e utensílios, e instalações.

– **Bens de Renda:** adquiridos com a finalidade de produzir renda para a empresa, que não são destinados à manutenção das atividades dessa: participações societárias de caráter permanente (sem a intenção de venda) ou temporário (com intenção de venda), aplicações financeiras de natureza não imediata, imóveis para aluguel, obras

de arte, terrenos não utilizados pela empresa.

Bens Imateriais (intangíveis ou incorpóreos): são bens que **não existem fisicamente** (não podem ser tocados e não são visíveis), mas podem ser traduzidos em moeda, por exemplo: programas de computador, marcas de propaganda, patentes da empresa, direitos autorais, ponto comercial, propriedade científica, concessões obtidas etc.

Exemplo:

Suponha que o proprietário da empresa J4M2 resolva colocá-la à venda, pelo valor de R$ 50.000,00. Considere que a empresa não possui dívidas (não há obrigações com terceiros). Os bens materiais e direitos que a empresa possui são os seguintes:

– Estoque de Mercadorias para Revenda = R$ 20.000,00;
– Móveis e Utensílios = R$ 10.000,00;
– Contas a Receber de Clientes = R$ 10.000,00.

Logo, como a empresa está sendo vendida por R$ 50.000,00, R$ 10.000,00 correspondem aos bens incorpóreos relacionados ao estabelecimento, como, por exemplo, o ponto comercial (a localização da empresa é em um shopping center, com grande circulação de potenciais compradores).

Direitos (Créditos): são **valores a receber ou a recuperar nas transações com terceiros** e, normalmente, são representados por títulos ou documentos, por exemplo: aluguéis pagos antecipadamente, duplicatas a receber, adiantamento a fornecedores, adiantamento a empregados, impostos a recuperar etc.

– **Créditos de Funcionamento: valores a receber, decorrentes da própria atividade da empresa**: contas a receber, duplicatas a receber, ICMS a recuperar.
– **Créditos de Financiamento: valores a receber, decorrentes de financiamentos a terceiros e que não são diretamente relacionados com o objeto da atividade da empresa:** empréstimos compulsórios à União, empréstimos a terceiros.

Nota: classificação prevista na Lei nº 6.404/1976:

– **Direitos Realizáveis Reais: bens realizáveis de propriedade da companhia**, por exemplo: estoques de mercadorias e de materiais de uso ou consumo;
– **Direitos Realizáveis Pessoais: são os créditos da companhia**, por exemplo: duplicatas a receber, ICMS a recuperar e adiantamentos a fornecedores.

Direitos Reais = Bens
Direitos Pessoais = Créditos ou Direitos Propriamente Ditos
Ativo Patrimonial = Direitos Reais + Direitos Pessoais

Obrigações (Débitos)

Obrigações com Terceiros (capitais de terceiros): representam **valores de propriedade de terceiros que estejam em poder da empresa.**

– **Débitos de Funcionamento: recursos obtidos para o funcionamento normal da empresa**: fornecedores, salários a pagar, impostos a pagar, adiantamento de clientes, impostos a recolher, dividendos a distribuir e contas a pagar.
– **Débitos de Financiamento: recursos obtidos para a ampliação e desenvolvimento da empresa**: empréstimos e financiamentos bancários.

Obrigações com os Sócios (Capitais Próprios ou Patrimônio Líquido): conjunto de contas representativas dos recursos dos sócios que estejam em poder da empresa. O Patrimônio Líquido não é uma dívida da Entidade para com seus sócios ou acionistas, pois estes não emprestam recursos para que ela possa ter vida própria; mas, sim, entregam-nos, para que com eles formem o Patrimônio da Entidade. Exemplo: Capital Social; Reservas de Lucros; Reservas de Capital.

Investimentos (Aplicações) de Recursos	Financiamentos (Origem) de Recursos
Ativo ou Ativo Total ou Ativo Patrimonial ou Ativo de um Patrimônio	**Passivo Total ou Passivo Patrimonial ou Passivo de um Patrimônio**
Bens Numerários Créditos de Funcionamento Bens de Venda Créditos de Financiamento Bens de Renda Bens Fixos Bens Imateriais	Capitais de Terceiros (Passivo Exigível) Débitos de Funcionamento Débitos de Financiamento Capitais Próprios (Patrimônio Líquido) Capital Social (-) Capital a Integralizar Reservas Prejuízos Acumulados

Capital a integralizar é uma exceção, pois está no PL e é um crédito (direito) da empresa, pois os sócios já se comprometeram com a empresa quando fizeram a subscrição do capital e ainda não fizeram a integralização.

Nota: o patrimônio da empresa, portanto, pode apresentar três formas diferentes:

1 – **Bens da empresa**, **que estão em seu poder** (exemplo: imóvel, veículo, dinheiro em caixa, máquinas etc.).

2 – **Bens da empresa**, **que estão em poder de terceiros.** Nessa situação, temos os **direitos** da empresa (exemplo: venda, a prazo, de mercadorias. É direito da empresa receber o dinheiro referente à venda).

Ou seja, o que diferencia os bens dos direitos é a posse.

3 – **Bens de terceiros, em poder da empresa**. São as **obrigações** da empresa (exemplo: compra a prazo de mercadorias, visto que o fornecedor possui o direito de receber pela venda e a empresa possui a obrigação de pagar pela compra).

Já caiu em prova!

(AFTN-Esaf) Ao examinarmos o patrimônio da empresa Comercial Ltda., encontramos os seguintes elementos:
dinheiro:
na tesouraria = 800,00
depositado no Banco = 2.500,00
máquinas:
para uso próprio = 30.000,00
para revender = 25.000,00
material de consumo = 2.000,00
equipamentos para uso próprio = 10.000,00
duplicatas:
emitidas pela empresa = 11.000,00
emitidas por terceiros = 13.500,00
notas promissórias:
emitidas pela empresa = 5.500,00
emitidas por terceiros = 5.000,00
empréstimos:
obtidos pela empresa = 26.000,00
concedidos a terceiros = 3.500,00
capital registrado na Junta Comercial = 40.000,00
A composição do patrimônio acima descrito e o conhecimento de que todos os títulos a ele incorporados foram pela empresa ou contra ela emitidos evidenciam que a Comercial Ltda., em suas relações com terceiros, possui créditos e débitos, respectivamente, de:
a) 42.500,00 e 22.000,00;
b) 45.000,00 e 19.500,00;
c) 85.000,00 e 89.800,00;
d) 22.000,00 e 42.500,00;
e) 19.500,00 e 45.000,00.

Resolução

Antes de resolver a questão, vamos aproveitar para ver mais dois conceitos importantes:

Duplicatas: é um título de crédito emitido pelas empresas que efetuarem vendas de mercadorias. A duplicata garante ao vendedor o direito de receber do comprador o valor das vendas de mercadorias efetuadas a prazo. Logo, temos:

Duplicatas Emitidas (pela empresa) direito da empresa (crédito de funcionamento).

Duplicatas Recebidas (pela empresa) obrigações da empresa (débito de funcionamento).

Duplicatas Emitidas pela Empresa = Duplicatas Emitidas = Duplicatas Recebidas por Terceiros = Duplicatas a Receber.

Duplicatas Emitidas por Terceiros = Duplicatas Recebidas = Duplicatas Recebidas pela Empresa = Duplicatas Aceitas = Duplicatas a Pagar.

Nota Promissória: é um título de crédito utilizado em operações financeiras (**Exemplo**: empréstimos efetuados por estabelecimentos bancários a seus clientes). Pode ser emitida por pessoas físicas ou pessoas jurídicas e representa uma promessa de pagamento. Por meio da Nota Promissória, o devedor se compromete a pagar o valor da dívida no local e data

estipulados. Logo, temos:

Notas Promissórias Emitidas (pela empresa) obrigação da empresa (débito de financiamento).

Notas Promissórias Recebidas (pela empresa) direito da empresa (crédito de funcionamento, se for instituição financeira, cuja atividade fim também é o financiamento; ou crédito de financiamento).

Notas Promissórias Emitidas pela Empresa = Notas Promissórias Emitidas = Notas Promissórias Recebidas por Terceiros = Notas Promissórias a Pagar.

Notas Promissórias Emitidas por Terceiros = Notas Promissórias Recebidas = Notas Promissórias Recebidas pela Empresa = Notas Promissórias a Receber = Notas Promissórias Aceitas.

Memorize para a prova:

	Emitidas	Recebidas
Duplicatas	Direito	Obrigação
Notas Promissórias	Obrigação	Direito

Vamos à resolução da questão:

I – Créditos ou Direitos:

duplicatas emitidas pela empresa = 11.000,00
notas promissórias emitidas por terceiros = 5.000,00
empréstimos concedidos a terceiros = 3.500,00
Total = 19.500,00

II – Débitos ou Obrigações:

duplicatas emitidas por terceiros = 13.500,00
notas promissórias emitidas pela empresa = 5.500,00
empréstimos obtidos pela empresa = 26.000,00
Total = 45.000,00

Demais contas:

dinheiro:

na tesouraria = 800,00 bem numerário
depositado no Banco = 2.500,00 bem numerário (A Esaf considerou como bem numerário).

máquinas:

para uso próprio = 30.000,00 bem de uso
para revender = 25.000,00 bem de venda

material de consumo = 2.000,00 bem de uso

equipamentos para uso próprio = 10.000,00 bem de uso

capital registrado na Junta Comercial = 40.000,00 **patrimônio líquido (não entra na resolução da questão, pois foram pedidas as obrigações com terceiros – débitos com terceiros – e o patrimônio líquido corresponde a obrigações com sócios).**

A alternativa “e” é a correta.

2.4. Equação Fundamental do Patrimônio

O balanço patrimonial decorre da equação fundamental do patrimônio e é representado da seguinte maneira:

Equação Fundamental do Patrimônio:
Ativo = Passivo + Patrimônio Líquido
Ativo = Bens + Direitos
Passivo = Obrigações com Terceiros
Patrimônio Líquido = Obrigações com Sócios
Patrimônio Líquido = Bens + Direitos – Obrigações (com terceiros)
Patrimônio Líquido = Ativo – Passivo

O **ativo**, também conhecido como **patrimônio bruto**, representa a parte positiva do patrimônio, enquanto o **passivo exigível** representa a parte negativa do patrimônio, sendo também denominado de **capital de terceiros**.

O **patrimônio líquido** apresenta os seguintes sinônimos: **situação líquida (*), capital próprio, recursos próprios ou passivo não exigível, grandeza patrimonial, riqueza da empresa e ativo líquido**.

(*) Considera-se **patrimônio líquido** como sinônimo de **situação líquida positiva**. Caso a situação líquida seja **negativa** haverá uma ausência de recursos próprios, sendo denominada de **passivo a descoberto, apesar de a Fundação Carlos Chagas (FCC) também aceitar o termo "patrimônio líquido negativo"**.

Patrimônio

Ativo		Passivo	
Caixa Duplicatas a Receber Mercadorias Móveis e Utensílios Máquinas	10.000 3.000 10.000 5.000 12.000	**Passivo Exigível** Fornecedores Títulos a Pagar	 10.000 5.000
		Patrimônio Líquido Capital Social Lucros Acumulados	 15.000 10.000
Total	**40.000**	**Total**	**40.000**

Elementos do Ativo: são organizados à esquerda.

Elementos do Passivo: são organizados à direita.

Elementos do Patrimônio Líquido: são organizados à direita.

Para controlar e verificar a igualdade da equação fundamental do patrimônio, desde o primeiro registro contábil concernente a uma determinada empresa, é necessário controlar cada operação e realizar as seguintes verificações:

1. Quais são as origens dos recursos para aquela operação?

2. Quais são as aplicações de tais recursos?

Terminologias Importantes:

Passivo Exigível (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante "Longo Prazo"): representa as obrigações da entidade com terceiros (Capital de Terceiros).

Patrimônio Líquido (Capital Próprio): os sócios emprestam recursos para que a empresa forme o seu patrimônio (não possui natureza de dívida).

Passivo Não Exigível = Passivo Não Circulante "Receitas Diferidas" (se houver) + Patrimônio Líquido

Nota: As receitas diferidas serão explicadas no capítulo referente ao Balanço Patrimonial.

Passivo Total = Passivo Exigível + Passivo Não Exigível

Como, normalmente, não há passivo não circulante "receitas diferidas":

Capital Total a Disposição da Empresa = Capital de Terceiros + Capital Próprio

Origens dos Recursos = Capital de Terceiros + Capital Próprio

Aplicações dos Recursos = Ativo

Já caiu em prova!

(APO-MPOG-2010-Esaf) O empresário Juvenal Bonifácio Silva, ao organizar o que possuía em sua microempresa, acabou encontrando a documentação que comprova a existência de:

Notas promissórias, por ele aceitas (R$ 200,00) e por ele emitidas (R$300,00).

Duplicatas, por ele aceitas (R$ 1.200,00) e por ele emitidas (R$ 1.100,00).

Salários do período, quitados ou não (R$ 400,00), e dívidas decorrentes de salários (R$ 350,00).

Direitos (R$ 280,00) e obrigações (R$ 450,00) decorrentes de aluguel.

Dinheiro, guardado na gaveta (R$ 100,00) e depositado no banco (R$ 370,00).

Bens para vender (R$ 700,00), para usar (R$ 600,00) e para consumir (R$ 230,00).

Do ponto de vista contábil, pode-se dizer que esse empresário possui um patrimônio líquido de:

a) R$ 1.280,00;
b) R$ 3.580,00;
c) R$ 3.180,00;
d) R$ 1.480,00;
e) R$ 880,00.

Resolução

Primeiramente, vamos verificar as contas do ativo (bens e direitos):

Contas do Ativo

Notas Promissórias Aceitas	200	direito
Duplicatas Emitidas	1.100	direito
Direitos	280	direito
Dinheiro	100	bem numerário
Bancos	370	bem numerário

Bens para Vender	700	bens de venda
Bens para Usar	600	bens de uso
Bens para Consumir	230	bens de uso
Total do Ativo	**3.580**	

As contas do passivo seriam:

Contas do Passivo		
Notas Promissórias Emitidas	300	obrigação
Duplicatas Aceitas	1.200	obrigação
Salários a Pagar	350	obrigação
Obrigações	450	obrigação
Total do Passivo	**2.300**	

Equação Fundamental do Patrimônio: PL = A – P

PL = 3.580 – 2.300 = 1.280

(*) Salários do período, quitados ou não, são "Despesas de Salários" (não são bens, direitos ou obrigações).

A alternativa "a" é correta.

Vou aproveitar a questão para ensinar um "macete":

Contas a Pagar ou a Recolher

Sempre que aparecer "XXXXX a Pagar ou a Recolher", o "a Pagar" ou "a Recolher" indica que é uma obrigação da empresa. Logo, será uma conta do Passivo.

Exemplos: Salários a Pagar e Impostos a Recolher.

Repare que, se aparecer somente "Salários" ou "Impostos", será uma conta de despesa (veremos receitas e despesas em capítulo posterior).

Valores a Receber ou a Recuperar

Sempre que aparecer "XXXXX a Receber ou a Recuperar", o "a Receber" ou "a Recuperar" indica que é um direito da empresa. Logo, será uma conta do Ativo.

Exemplos: Duplicatas a Receber e Impostos a Recuperar.

Já caiu em prova!

(Administração Financeira e Contábil-Seplag/DF-2010-Funiversa) A empresa Coimbra Ltda. apurou um lucro líquido de R$ 40.000,00 no exercício de 2008. Este valor, somado a outros componentes do Patrimônio Líquido, resultou em R$ 160.000,00. No mesmo período, o Ativo Total registrado pela empresa foi de R$ 400.000,00. Considerando essa situação hipotética, assinale a alternativa correta.

a) Após o fechamento do balanço, o Ativo ficou maior que o Passivo em R$ 40.000,00.

b) Os recursos de terceiros totalizam no exercício R$ 240.000,00.

c) Os recursos próprios totalizam no exercício R$ 240.000,00.
d) Após o fechamento do balanço, o Ativo ficou menor que o Passivo em R$ 40.000,00.
e) Os recursos de terceiros totalizam no exercício R$ 120.000,00.

Patrimônio Líquido (Capital Próprio = Recursos Próprios) = R$ 160.000,00
Ativo Total = R$ 400.000,00

Equação Fundamental do Patrimônio: Ativo – Passivo = Situação Líquida
400.000 – Passivo = 160.000
Passivo = 400.000 – 160.000
Passivo (Capital de Terceiros = Recursos de Terceiros) = 240.000
A alternativa "b" é a correta.

Já caiu em prova!

(Técnico Judiciário-Área Administrativa-Especialidade Contabilidade-TRE/PI-2009-FCC) São contas de Ativo:
a) caixa, lucros acumulados e veículos.
b) despesa de salários, mercadorias e caixa.
c) fornecedores, salários a pagar e clientes.
d) clientes, estoques e fornecedores.
e) aplicações financeiras, imóveis e obras de arte.

Vamos analisar as alternativas:

a) caixa, lucros acumulados e veículos.
Caixa = Bem Numerário (conta do ativo)
Lucros Acumulados = conta do Patrimônio Líquido
Veículos = Bem de Uso (conta do ativo)
Portanto, há uma conta que não é do ativo. A alternativa está **incorreta**.

b) despesa de salários, mercadorias e caixa.
Despesa de Salários = conta de despesa
Mercadorias = Bens de Venda (conta do ativo)
Caixa = Bem Numerário (conta do ativo)
Portanto, há uma conta que não é do ativo. A alternativa está **incorreta**.

c) fornecedores, salários a pagar e clientes.
Fornecedores = Obrigação (conta do passivo)
Salários a Pagar = Obrigação (conta do passivo)
Clientes = Direito (conta do ativo)
Portanto, há duas contas que não são do ativo. A alternativa está **incorreta**.

d) clientes, estoques e fornecedores.
Clientes = Direito (conta do ativo)
Estoques = Bens de Venda (conta do ativo)
Fornecedores = Obrigação (conta do passivo)
Portanto, há uma conta que não é do ativo. A alternativa está **incorreta**.

e) aplicações financeiras, imóveis e obras de arte.

Aplicações Financeiras = Bens de Renda (conta do ativo)

Imóveis = Bens de Uso ou de Renda (conta do ativo)

Obras de Arte = Bens de Renda (conta do ativo)

As três contas são do ativo. A alternativa está **correta**.

A alternativa "e" é a correta.

Já caiu em prova!

(Técnico Judiciário-Área Apoio Especializado-Especialidade Técnico em Contabilidade-TJ/PI-2009-FCC) No Balanço Patrimonial relativo ao exercício findo em 2007, a Cia. Noroeste de Tecidos apresentou um Patrimônio Líquido positivo de R$ 80.000,00. No balanço patrimonial relativo a 2008, o total do Ativo da companhia correspondeu a R$ 280.000,00. Sabendo que, em 2008, o Patrimônio Líquido da sociedade aumentou 40%, é correto afirmar que o valor do Passivo em 2008 foi equivalente, em R$, a:

a) 168.000,00.

b) 175.000,00.

c) 188.000,00.

d) 192.000,00.

e) 200.000,00.

Vamos interpretar a questão:

I – No Balanço Patrimonial relativo ao exercício findo em 2007, a Cia. Noroeste de Tecidos apresentou um Patrimônio Líquido positivo de R$ 80.000,00.

Saldo do Patrimônio Líquido no Final de 2007 (PL_{2007}) = R$ 80.000,00

II – No balanço patrimonial relativo a 2008, o total do Ativo da companhia correspondeu a R$ 280.000,00.

Saldo do Ativo Total em 2008 (A_{2008}) = R$ 280.000,00

III – Em 2008, o Patrimônio Líquido da sociedade aumentou 40%.

Portanto, o novo patrimônio líquido em 2008 (PL_{2008}) será:

$PL_{2008} = PL_{2007} + 40\% \text{ x } PL_{2007}$

$PL_{2008} = PL_{2007} + 0{,}40 \text{ x } PL_{2007}$

$PL_{2008} = 1{,}40 \text{ x } PL_{2007}$

$PL_{2008} = 1{,}40 \text{ x } 80.000$

$PL_{2008} = 112.000$

IV – Cálculo do Passivo em 2008 (P_{2008}).

Equação Fundamental do Patrimônio:

Ativo = Passivo + Patrimônio Líquido

$A_{2008} = P_{2008} + PL_{2008}$

$280.000 = P_{2008} + 112.000$

$280.000 - 112.000 = P_{2008}$

$\mathbf{P_{2008} = 168.000}$

A alternativa “a” é a correta.

2.5. Situação Líquida

A **diferença entre o ativo e o passivo exigível** é denominada **situação líquida,** que pode ser dividida em três espécies:

Situação Líquida Nula ou Compensada: Ativo = Passivo Exigível

<table><tr><td>A</td><td>P</td></tr></table>

A = P

SL = 0

Situação Líquida Positiva ou Favorável ou Superavitária ou Ativa: Ativo > Passivo Exigível

<table><tr><td rowspan="2">A</td><td>P</td></tr><tr><td>SL</td></tr></table>

A > P (passivo maior que zero).

SL > 0.

A situação a seguir ocorre na **abertura da empresa**, pela integralização do capital inicial.

<table><tr><td>A</td><td>SL</td></tr></table>

A > P (passivo = 0)

SL > 0

Nota:

Integralização do Capital: a sociedade, ao ser constituída, tem o seu capital subscrito pelos sócios ou acionistas que, posteriormente, integralizam-no. Para a integralização do capital social, os sócios podem utilizar dinheiro (moeda corrente) ou qualquer espécie de bens e direitos, desde que esses valores possam ser avaliados em dinheiro.

Aproveitando, veremos alguns conceitos importantes sobre capital:

Capital de Giro = Ativo Circulante

Capital Social = Capital Subscrito

Capital Fixo = Ativo Não Circulante Imobilizado

Capital Alheio = Capital de Terceiros = Passivo Circulante + Passivo Não Circulante (subgrupo a longo prazo)

Capital Autorizado = Capital máximo autorizado no estatuto ou contrato social

Capital a Subscrever = Capital autorizado não subscrito

Capital a Realizar = Capital subscrito ainda não integralizado

Capital Investido = Ativo Total

Capital Integralizado = Capital Subscrito e integralizado = Capital Subscrito – Capital a Integralizar

Capital Próprio = Patrimônio Líquido

Já caiu em prova!

(Contador-Nossa Caixa-2011-FCC) O contador observou, ao analisar a equação patrimonial da Cia. Raio de Luz, que o valor total do Ativo correspondia ao dobro do valor do Patrimônio Líquido. Nesse caso,

a) o total do Patrimônio Líquido é igual ao total do Passivo.
b) o total do Passivo é igual ao dobro do Ativo.
c) existe Passivo a Descoberto nessa companhia.
d) o total do Ativo equivale a três vezes o total do Passivo.
e) o total do Passivo equivale à metade do total do Patrimônio Líquido.

De acordo com a questão, o valor total do ativo corresponde ao dobro do valor do patrimônio líquido:

Ativo = 2 x Patrimônio Líquido A = 2 x PL (I)

Pela equação fundamental do patrimônio: A = P + PL PL = A – P (II)

Onde,

A = Ativo

P = Passivo = Passivo Circulante (PC) + Passivo Não Circulante (PNC)

PL = Patrimônio Líquido

Substituindo (I) em (II):

PL = 2 x PL – P

2 x PL – PL = P

PL = P

Ou seja, nessa situação **o total do patrimônio líquido é igual ao total do passivo (passivo circulante + passivo não circulante)**. A alternativa “a” é a correta.

Situação Líquida Negativa ou Desfavorável ou Deficitária ou Passivo a Descoberto ou Passiva: Ativo $<$ Passivo Exigível

A SL	P

$A < P$.

$SL < 0$.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Área Administrativa-Especialidade Contabilidade-TRT 20R-2011-FCC) Quando a soma do Passivo Circulante com o Passivo Não Circulante for superior ao total dos ativos, verifica-se a presença de:

a) uma riqueza própria.
b) um ativo negativo.
c) um PL negativo.
d) um ativo inferior ao PL.
e) um PL nulo.

Pela equação fundamental do patrimônio: A = P + PL PL = A – P (I)

Onde,

A = Ativo

P = Passivo = Passivo Circulante (PC) + Passivo Não Circulante (PNC)

PL = Patrimônio Líquido

Portanto, se a soma do Passivo Circulante com o Passivo Não Circulante é superior ao total dos ativos, temos:

$PC + PNC > A$

$0 > A - (PC + PNC)$

$A - (PC + PNC) < 0$

$A - P < 0$ (II)

Substituindo (I) em (II):

$A - P < 0$ **PL < 0**

Logo, nessa situação, **há um passivo a descoberto ou, como a banca considerou, um patrimônio líquido negativo**. A alternativa "c" é a correta.

Nota 1: a pior situação possível seria: não há mais ativos para liquidar os passivos ainda existentes.

SL	P

A = 0.

SL = – P.

Nota 2: relações importantes:

Ativo: A > 0 ou A = 0 (não pode ter valor negativo);

Passivo Exigível: PE > 0 ou PE = 0 (não pode ter valor negativo).

$A = P + SL \rightarrow SL = A - P$

Exemplos:

1 – Ativo = 100, Passivo = 20 → SL = Ativo – Passivo → SL = 100 – 20 → SL = 80

SL > Passivo

SL < Ativo

2 – Ativo = 100, Passivo = 80 → SL = Ativo – Passivo → SL = 100 – 80 → SL = 20

SL < Passivo

SL < Ativo

3 – Ativo = 100, Passivo = 0 → SL = Ativo – Passivo → SL = 100 – 0 → SL = 100

SL > Passivo

SL = Ativo

4 – Ativo = 20, Passivo = 100 → SL = Ativo – Passivo → SL = 20 – 100 → SL = **(80)** → **em**

Contabilidade, quando aparecer um número entre parênteses, significa que esse número é negativo. Nesse exemplo: (80) = – 80.

SL < Passivo

SL < Ativo

5 – Ativo = 100, Passivo = 50 → SL = Ativo – Passivo → SL = 100 – 50 → SL = 50

SL = Passivo

SL < Ativo

6 – Ativo = 0, Passivo = 50 => SL = Ativo – Passivo => SL = 0 – 50 → SL = – 50

SL = |Passivo|

SL < Ativo

Conclusão:

O Ativo pode ser maior ou igual à situação líquida, mas nunca menor.

O Passivo exigível pode ser maior, igual, igual em módulo ou menor que a situação líquida.

Já caiu em prova!

(Procuradoria Geral-RJ-Técnico Superior de Análise Contábil-2009-FCC) A situação patrimonial é superavitária quando o valor total do:

a) Ativo é superior ao valor total do Permanente;

b) Ativo é maior do que o valor total do Passivo;

c) Ativo e valor do Passivo são iguais;

d) Passivo supera o valor total do Ativo;

e) Realizável é maior do que o valor do Permanente.

Resolução

A situação patrimonial é superavitária quando o valor total do ativo é maior do que o valor total do passivo (passivo circulante + passivo não circulante).

Ativo > Passivo Situação Líquida > 0 (superavitária)

A alternativa "b" é a correta.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Contabilidade-TRE/BA-2009-Cespe)

Entidade A				
Ano 1		→	Ano 2	
Ativo	Passivo		Ativo	Passivo

Entidade B				
Ano 1		→	Ano 2	
Ativo	Passivo		Ativo	Passivo

Entidade C				
Ano 1		→	Ano 2	
Ativo	Passivo		Ativo	Passivo

Entidade D				
Ano 1		→	Ano 2	
Ativo	Passivo		Ativo	Passivo

Considere as representações patrimoniais, em forma de diagrama de barras, de quatro entidades contábeis hipotéticas — A, B, C e D — ilustradas acima, para o período de dois anos consecutivos. Com base nessas informações e em relação à situação líquida dessas entidades, julgue os itens abaixo.

1. Comparando o período, a situação líquida tornou-se desfavorável apenas para uma das entidades contábeis apresentadas.

Vamos analisar todos os casos:

I – Entidade A:

Ano 1		→	Ano 2	
Ativo	Passivo		Ativo	Passivo
	Situação Líquida			Situação Líquida

Ano 1: Ativo > Passivo Situação Líquida (Ano 1) = Ativo – Passivo > 0

Ano 2: Ativo > Passivo Situação Líquida (Ano 2) = Ativo – Passivo > 0

Repare que apenas ocorreu a diminuição do valor da situação líquida do ano 1 para o ano 2, tendo em vista que o passivo (passivo circulante + passivo não circulante) do ano 2 é maior que o do ano 1 e o ativo não teve seu valor alterado.

Situação Líquida (Ano 1) > Situação Líquida (Ano 2) Tanto no ano 1 como no ano 2 as situações líquidas são favoráveis.

II – Entidade B:

Ano 1		→	Ano 2	
Ativo	Passivo		Ativo	Passivo
	Situação Líquida			Situação Líquida

Ano 1: Ativo > Passivo Situação Líquida (Ano 1) = Ativo – Passivo > 0

Ano 2: Ativo > Passivo Situação Líquida (Ano 2) = Ativo – Passivo > 0

Repare que não houve alteração do valor da situação líquida do ano 1 para o ano 2, tendo em vista que o passivo (passivo circulante + passivo não circulante) e o ativo não sofreram alteração de valor.

Situação Líquida (Ano 1) = Situação Líquida (Ano 2) Tanto no ano 1 como no ano 2 as situações líquidas são favoráveis.

III – Entidade C:

Ano 1			Ano 2	
Ativo	Passivo	→	Ativo	Passivo
	Situação Líquida		Situação Líquida	

Ano 1: Ativo > Passivo Situação Líquida (Ano 1) = Ativo – Passivo > 0

Ano 2: Ativo < Passivo Situação Líquida (Ano 2) = Ativo – Passivo < 0

Repare que a situação líquida era favorável no ano 1 e se tornou desfavorável no ano 2 (passivo > ativo).

Portanto, o Passivo (passivo circulante + passivo não circulante) é maior que o Ativo no ano 2, para a entidade "C" (situação líquida desfavorável).

IV – Entidade D:

Ano 1			Ano 2	
Ativo	Passivo	→	Ativo	Passivo
	Situação Líquida			Situação Líquida

Ano 1: Ativo > Passivo Situação Líquida (Ano 1) = Ativo – Passivo > 0

Ano 2: Ativo > Passivo Situação Líquida (Ano 2) = Ativo – Passivo > 0

Repare que apenas ocorreu o aumento do valor da situação líquida do ano 1 para o ano 2, tendo em vista que o passivo (passivo circulante + passivo não circulante) do ano 1 é maior que o do ano 2 e o ativo não teve seu valor alterado.

Situação Líquida (Ano 1) < Situação Líquida (Ano 2) Tanto no ano 1 como no ano 2 as situações líquidas são favoráveis.

Portanto, **comparando o período, a situação líquida tornou-se desfavorável apenas para uma das entidades contábeis apresentadas (Entidade "C").** O item está correto.

2. A situação líquida de uma das entidades manteve-se inalterada no período, sendo correto afirmar que, nesse caso, não houve variação quantitativa no patrimônio dessa entidade.

Percebe-se que a situação líquida da entidade "B" manteve-se inalterada no período. **Contudo, não há como afirmar que não houve variação quantitativa do patrimônio da entidade.** Aqui, foi uma "pegadinha" da banca examinadora.

Vamos entender por meio de um exemplo:

Ano 1:

Ativo = 100
Passivo = 50
Patrimônio Líquido = 100 – 50 = 50

Ano 2:
Ativo = 200
Passivo = 150
Patrimônio Líquido = 200 – 150 = 50

Ou seja, a situação líquida permaneceu inalterada (50), mas o patrimônio da entidade (patrimônio bruto), que é igual ao ativo total ou ao passivo total, variou de 100 para 200. O item está errado.

3. Entre as entidades citadas, a entidade A, no ano 2, apresentou o maior percentual de capital de terceiros em relação aos recursos possuídos pela entidade, capazes de gerar benefícios econômicos futuros.

Como o item não foi explícito, considera-se que não há passivo não circulante "receitas diferidas".

O capital de terceiros corresponde às obrigações da empresa com terceiros. A entidade que possui maior percentual de capital de terceiros, no ano 2, em relação aos recursos possuídos pela entidade, isto é, o capital total à disposição da empresa ou seu passivo total, é a entidade "C".

Repare que na entidade "C" o capital de terceiros é maior que o capital total à disposição da empresa (passivo total), tendo em vista que a situação líquida é negativa. O item está errado.

Já caiu em prova!

(Contador-Ceb-2010-Funiversa) Com relação ao patrimônio, quando o resultado da operação bens + direitos – obrigações é negativo, convenciona-se denominá-la:

a) passivo desfavorável.
b) passivo nulo.
c) passivo a descoberto.
d) ativo nulo.
e) ativo desfavorável.

Situação Líquida Negativa ou Desfavorável ou Deficitária ou Passiva ou Passivo a Descoberto (SL < 0): Nesta situação, o ativo é menor que o passivo (passivo circulante + passivo não circulante). A alternativa "c" é a correta.

Já caiu em prova!

(Contabilidade-Iphan-2009-Funiversa)

1. Assinale a alternativa que indica situação patrimonial inconcebível.

a) Situação Líquida igual ao Ativo
b) Situação Líquida maior que o Ativo
c) Situação Líquida menor que o Ativo
d) Situação Líquida maior que o Passivo Exigível

e) Situação Líquida menor que o Passivo Exigível

Ativo: $A > 0$ ou $A = 0$ (não pode ter valor negativo)

Passivo: $P > 0$ ou $P = 0$ (não pode ter valor negativo)

O ativo pode ser maior ou igual à situação líquida, mas nunca menor.

O passivo (passivo circulante + passivo não circulante) pode ser maior, igual, igual em módulo ou menor que a situação líquida.

Portanto, a situação líquida nunca será maior que o ativo. A alternativa "b" é a correta.

2. Considere o quadro a seguir onde os valores são dados em reais.

Empresa	Ativo	Passivo exigível
A	1.000,00	400,00
B	800,00	600,00
C	500,00	600,00

De acordo com a Teoria das Equações do Patrimônio, assinale a alternativa correta.

a) A empresa **A** revela Situação Líquida negativa.
b) A empresa **B** revela Situação Líquida negativa de R$ 200,00.
c) A empresa **C** revela Situação Líquida negativa de R$ 100,00.
d) A empresa **C** revela Situação Líquida positiva de R$ 200,00.
e) A empresa **A** revela Situação Líquida positiva igual a R$ 400,00.

Equação Fundamental do Patrimônio: Ativo – Passivo = Situação Líquida

I – Empresa **A**:

Ativo = 1.000

Passivo = 400

Situação Líquida = Ativo – Passivo = 1.000 – 400 = 600 (positiva)

II – Empresa **B**:

Ativo = 800

Passivo = 600

Situação Líquida = Ativo – Passivo = 800 – 600 = 200 (positiva)

III – Empresa **C**:

Ativo = 500

Passivo = 600

Situação Líquida = Ativo – Passivo = 500 – 600 = (100) (negativa)

A alternativa "c" é a correta.

Já caiu em prova!

(Assistente-Função Contábil-PBGÁS-2007-FCC) Analise:

EMPRESA	ATIVO (R$)	PASSÍVO EXIGÍVEL (R$)
Alpha	40.000,00	40.000,00

Beta	60.000,00	0,00
Gama	80.000,00	60.000,00
Delta	70.000,00	80.000,00

Com base nos dados da tabela e na equação patrimonial, é correto concluir que:

a) Alpha tem situação líquida positiva.
b) Gama tem a propriedade plena de seus ativos.
c) Delta apresenta passivo a descoberto.
d) Beta apresenta situação líquida nula.
e) Gama é a única empresa que, em caso de encerramento de atividades, tem patrimônio a restituir aos sócios.

Situação Líquida = Ativo – Passivo (no caso da questão, como nada foi dito sobre receitas diferidas no passivo não circulante, considera-se zero e o passivo será igual ao passivo exigível).

Alpha: Ativo – Passivo Exigível = 40.000 – 40.000 = 0 (situação líquida nula)

Beta: Ativo – Passivo Exigível = 60.000 – 0 = 60.000 (situação líquida positiva)

Gama: Ativo – Passivo Exigível = 80.000 – 60.000 = 20.000 (situação líquida positiva)

Delta: Ativo – Passivo Exigível = 70.000 – 80.000 = –10.000 (situação líquida negativa ou passivo a descoberto)

Em caso de encerramento de atividades, tanto Beta quanto Gama, que possuem situação líquida positiva, terão patrimônio a restituir aos sócios. A alternativa “c” é a correta.

2.6 Importante para a prova

Patrimônio

Bens (corpóreos e incorpóreos) Direitos Obrigações	avaliados monetariamente

Bens (B) + Direitos (D) = Ativo = Patrimônio Bruto (PB)
Obrigações (O) = Passivo Exigível (PE)
B + D – O = Ativo – Passivo Exigível = Passivo Não Exigível
B + D = O + PL (Equação Fundamental)

Patrimônio	
Ativo	Passivo
Bens Direitos ou Créditos	Obrigações ou Débitos (PE)
	Patrimônio Líquido (PL) PL = B + D – O

Situações Patrimoniais

A > P → SL positiva (Patrimônio Líquido)
A = P → SL igual a zero (SL nula, inexistente ou compensada)
A < P → SL negativa (Passivo a Descoberto)
A = PL → Passivo Exigível (PE) igual a zero

Origens e Aplicações de Recursos

Origens: Passivo
Recursos próprios → PL (capital, lucros etc.)
Recursos de terceiros → PE (empréstimos, financiamentos etc.)

Aplicações: Ativo

Os conceitos a seguir serão vistos em capítulos posteriores, mas já vale uma introdução para a resolução de alguns exercícios:

Conta: elemento que representa um componente patrimonial (bens, direitos, obrigações ou patrimônio líquido) ou um componente de resultado (despesa ou receita).

Despesas e Receitas:

Fatos que alteram o total do PL, segundo o regime de competência:
Receitas: aumentam o PL
Despesas: diminuem o PL

Obs.: há fatos que afetam o total do PL, sem serem receitas ou despesas: constituição de reservas de capital, distribuição de dividendos e integralizações de capital social.

Nota Promissória → é um título de crédito utilizado em operações financeiras (Ex.: empréstimos efetuados por estabelecimentos bancários a seus clientes). Pode ser emitida por pessoas físicas ou pessoas jurídicas e representa uma promessa de pagamento. Por meio da Nota Promissória, o devedor se compromete a pagar o valor da dívida no local e data estipulados. Logo, temos:

Nota Promissória Emitida → obrigação da empresa (débito de financiamento).

Nota Promissória Recebida → direito da empresa (crédito de funcionamento, se for instituição financeira, cuja atividade fim também é o financiamento; ou crédito de financiamento).

Juros Ativos – Receita
Juros Passivos – Despesa
Logo, não são créditos, direitos ou obrigações.

Receita a Vencer: Receita recebida antecipadamente, ou seja, o fato gerador ainda não ocorreu. Por isso, é uma obrigação. Exemplo: A empresa recebeu um adiantamento de clientes e ainda não entregou a mercadoria ou prestou serviço.

Capital a Integralizar: é uma obrigação dos sócios com a empresa, visto que os sócios subscreveram o capital, mas ainda não integralizaram. Logo, são créditos para a empresa.

Duplicatas: é um título de crédito emitido pelas empresas que efetuarem vendas de mercadorias. A duplicata garante ao vendedor o direito de receber do comprador o valor das vendas de mercadorias efetuadas a prazo. Logo, temos:

Duplicatas Emitidas (pela empresa) → direito da empresa (crédito de funcionamento).

Duplicatas Recebidas (pela empresa) → obrigações da empresa (débito de funcionamento).

Capítulo 3

Escrituração, Operações Financeiras e Operações com Duplicatas

3.1. Escrituração Contábil

Técnica utilizada para registro dos fatos contábeis, realizada por meio de lançamento em livros destinados ao registro das operações que afetam o patrimônio.

A escrituração será executada:

a) em idioma e moeda corrente nacionais;

b) em forma contábil;

c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;

d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

3.2. Conta

Nome ou título atribuído a atos e fatos contábeis de mesma natureza. A função das contas é **representar os itens patrimoniais (bens, direitos e obrigações) e o resultado (receita ou despesa).**

Exemplos:

Contas do Ativo:

- **Caixa:** conta que registra o dinheiro existente em tesouraria. Cheques recebidos e ainda não depositados no banco compõem o saldo dessa conta. O saldo da conta "Caixa" aumenta em virtude de valores recebidos e diminui devido a pagamentos efetuados em dinheiro.

- **Bancos Conta Movimento:** registra o saldo em conta-corrente bancária da empresa. O saldo dessa conta aumenta com os depósitos e diminui em virtude dos saques. É uma conta que pode ser dividida em subcontas, de acordo com os bancos em que a empresa mantém conta.

- **Clientes ou Duplicatas a Receber:** registra o saldo das vendas a prazo efetuadas pela empresa.

- **Aplicações Financeiras:** registra o saldo das aplicações realizadas em instituições financeiras.

- **Mercadorias ou Estoque de Mercadorias:** registra o saldo em bens móveis adquiridos pela empresa para revenda.

- **Adiantamento a Empregados:** registra um crédito da empresa com os empregados em virtude da antecipação de salários durante o mês.

- **Veículos:** registra os veículos que são utilizados nas atividades da empresa. Por exemplo: veículos utilizados na entrega de mercadorias.

- **Móveis e Utensílios:** registra os móveis e utensílios em uso no escritório; tais como mesas, cadeiras, máquinas de calcular, computadores etc.

- **Máquinas e Equipamentos:** registra as máquinas utilizadas na produção industrial.

Contas do Passivo Exigível:

- **Fornecedores ou Duplicatas a Pagar:** registra as obrigações provenientes das aquisições de mercadorias a prazo.

- **Empréstimos e Financiamentos Bancários:** registra as dívidas com bancos provenientes de empréstimos e financiamentos.

- **Salários a Pagar:** registra obrigações da empresa com empregados (salários vencidos e ainda não pagos).

- **Adiantamento de Clientes:** registra os adiantamentos recebidos de clientes por conta de mercadorias ou serviços, ainda não entregues ou prestados, respectivamente.

- **Contas a Pagar:** registra as dívidas da empresa com terceiros.

- **Tributos a Pagar:** registra os tributos a pagar em relação aos três entes federativos (União, Estados e Municípios).

Contas do Patrimônio Líquido:

- **Capital Social:** registra os recursos fornecidos pelos sócios para a formação do patrimônio da sociedade.

- **Prejuízos Acumulados:** conta que recebe os prejuízos apurados em cada exercício, mediante o confronto das receitas com as despesas do período.

- **Lucros Acumulados:** conta que recebe os lucros apurados em cada exercício, mediante o confronto das receitas com as despesas do período. Todo o valor recebido deve ser distribuído para reservas de lucros e/ou aumento de capital e/ou dividendos, caso a empresa seja uma sociedade por ações.

Contas de Receita: aumentam o patrimônio líquido.

- **Receita de Vendas:** registra as receitas provenientes da venda de mercadorias.

- **Receita de Aluguéis:** registra as receitas provenientes de aluguel de imóveis pertencentes à empresa.

Contas de Despesa: diminuem o patrimônio líquido.

- **Custo das Mercadorias Vendidas:** registra os custos das mercadorias que foram vendidas (baixa no estoque).

- **Juros Passivos:** registra os juros apropriados no período referente, por exemplo, empréstimos bancários obtidos pela empresa.

3.3. Livros Comerciais (Empresariais)

São aqueles previstos na legislação comercial e podem ser classificados em:

I – **Livros Obrigatórios:** são aqueles **exigidos por lei**; por exemplo: livro Diário (exigido pelo Código Civil);

II – **Livros Facultativos:** são aqueles que **não são exigidos por lei**, podendo, a critério da empresa, ser adotados ou não; por exemplo: Livro Caixa;

III – **Livros Comuns:** são livros exigidos nas **empresas em geral**, independentemente do tipo societário ou atividade;

IV – **Livros Especiais:** são exigidos apenas para **determinados tipos de sociedade;**

V – **Livros Principais: registram todos os fatos contábeis**; por exemplo: Livro Diário e Razão;

VI – **Livros Auxiliares:** são aqueles que **controlam apenas determinados elementos patrimoniais**; por exemplo: Livro Caixa e Livro de Contas-Correntes;

VII – **Livros Cronológicos:** obedecem a uma **rigorosa ordem de dia, mês e ano em sua escrituração**; por exemplo: Livro Diário;

VIII – **Livros Sistemáticos:** são aqueles cuja **escrituração é feita por elementos patrimoniais**; por exemplo: Livro Razão.

3.3.1. Diário

– Obrigatório (exigido pelo Código Civil);
– principal (registra todos os fatos contábeis);
– comum (para todas as empresas);
– cronológico (fatos contábeis registrados em ordem cronológica).

Lei nº 10.406/2002 – Novo Código Civil:

– o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva e levantar anualmente o balanço patrimonial e o resultado econômico (art. 1.179 do Código Civil);
– além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o **Diário**, que **pode ser substituído por fichas, no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica** (art. 1.180 do Código Civil);
– a adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e o de resultado econômico (art. 1.180, parágrafo único, do Código Civil);
– **a escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens** (art. 1.183 do Código Civil);
– é permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado (art. 1.183, parágrafo único, do Código Civil);
– **legislação do Imposto de Renda: exige que o contribuinte sujeito ao lucro real faça a escrituração do livro Diário;**

– no diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa (art. 1.184 do Código Civil);
– admite-se a **escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias**, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação (art. 1.184, § 1º, do Código Civil);
– **serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico**, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária (art. 1.184, § 2º, do Código Civil);
– o empresário ou sociedade empresária que adotar o sistema de fichas de lançamentos poderá substituir o livro Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele (art. 1.185 do Código Civil).

O registro de uma operação no livro Diário é denominado de "Partida de Diário" ou, simplesmente, "Lançamento" e os seus requisitos necessários são:

1 – local de data da operação;
2 – conta a ser debitada;
3 – conta a ser creditada;
4 – histórico da operação;
5 – valor da operação em moeda nacional.

Exemplo de lançamento no livro Diário:
Brasília, 6 de agosto de 2007.
Veículos;
a Caixa.
Nota fiscal nº 2.000 da Auto Comercial Ltda., referente a um automóvel da marca XXXX. 20.000,00

Formalidades do livro Diário:

Extrínsecas:

– deve ser encadernado;
– as folhas devem ser numeradas;
– deve ser autenticado pela Junta Comercial do Estado (empresas mercantis) ou pelo registro civil de pessoas jurídicas (empresas civis); e
– deve haver termo de abertura e termo de encerramento.

Intrínsecas:

– seguir uma ordem cronológica;
– não deve haver rasuras, borrões, sinais, linhas em branco, entrelinhas, folhas em branco

etc.; e

– a escrituração deve ser feita em língua e moeda nacionais.

3.3.2. Livro Caixa

- – Facultativo;
- – auxiliar (controla apenas a conta Caixa);
- – comum (para todas as empresas);
- – cronológico (fatos contábeis registrados em ordem cronológica).

– Obrigatório para microempresas e empresas de pequeno porte optantes pela tributação com base no Simples Nacional, devendo conter toda a escrituração financeira, inclusive a bancária.

– As empresas sujeitas à tributação com base no lucro presumido também podem utilizar o livro Caixa em substituição à manutenção da escrita, devendo conter toda a escrituração financeira, inclusive a bancária (art. 527 do RIR/1999 – Decreto nº 3.000/1999).

– É dispensado o seu registro e autenticação.

3.3.3. Razão

É um livro de registro da conta, ou seja, é a representação gráfica da conta (cada conta é uma página do livro). Suas características são: **obrigatório** (pelas legislações comercial e fiscal); **principal** (registra todos os fatos contábeis) e **sistemático** (fatos contábeis são registrados por conta e não por ordem cronológica).

O Razão é primordialmente sistemático e secundariamente cronológico, enquanto que o Diário é exclusivamente cronológico.

Exemplos de lançamentos no livro Razão:

Conta: "Mercadorias"

Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	D/C
10/01/2013	Compra	2.000		2.000	D
11/01/2013	Compra	3.400		5.400	D
18/01/2013	Venda		3.000	2.400	C

O razão pode ser analítico ou sintético. No livro razão sintético, são realizados os débitos e créditos referentes a uma conta sintética (Exemplo: Duplicatas a Receber, supondo que no plano de conta da empresa esta conta seja desdobrada por clientes). Por outro lado, no livro razão analítico são registrados os débitos e créditos em contas analíticas (Exemplos: Duplicatas a Receber – Cliente 1, Duplicatas a Receber – Cliente 2, Duplicatas a Receber – Cliente 3 etc.).

Repare que a soma dos saldos das contas analíticas deve ser igual ao saldo da conta sintética que as representa.

Exemplo:

Saldo de Duplicatas a Receber – Cliente 1 (conta analítica)
(+) Saldo de Duplicatas a Receber – Cliente 2 (conta analítica)
(+) Saldo de Duplicatas a Receber – Cliente 3 (conta analítica)
(=) Saldo de Duplicatas a Receber (conta sintética)

3.3.4. Livros Especiais

São livros obrigatórios apenas para determinadas pessoas ou atividades. Por exemplo, de acordo com o **art. 100 da Lei nº 6.404/1976**, as sociedades anônimas estão obrigadas à escrituração dos livros de:

– registro de ações nominativas;
– transferência de ações nominativas;
– registro de partes beneficiárias nominativas;
– transferências de partes beneficiárias nominativas;
– atas das assembleias gerais;
– presença de acionistas;
– atas das reuniões do Conselho de Administração, se houver, e atas das reuniões de diretoria;
– atas e pareceres do Conselho Fiscal.

3.4. Razonete ou conta “T” ou conta em “T”

Corresponde ao livro Razão simplificado, apenas para uso didático.

Título da Conta	
Débito	Crédito
Saldo Devedor	Saldo Credor

3.5. Débito e Crédito

São convenções contábeis.

Débito: é o lado esquerdo de uma conta, onde são registradas as aplicações de recursos.

Crédito: é o lado direito de uma conta, onde são registradas as origens de recursos.

Memorize para a prova: DACO (Débito → Aplicação/Crédito → Origem).

3.6. Saldo de uma Conta

Corresponde à **diferença entre o total de lançamentos a débito e o total de lançamentos a crédito em uma mesma conta**.

Exemplo:

Caixa		Fornecedores	
100	150	100	150
200	50	200	50
300			500
100			
700	200	300	700
Saldo = 500			Saldo = 400

Saldo devedor: ocorre quando o total dos débitos é maior que o total dos créditos.

Saldo credor: ocorre quando o total dos créditos é maior que o total dos débitos.

Saldo nulo: ocorre quando o total dos débitos é igual ao total dos créditos.

3.7. Lançamento em uma Conta

Os lançamentos a débito ou crédito, em uma conta, dependem da natureza dos saldos das contas.

Contas do Ativo e de Despesas: são contas de natureza devedora (os lançamentos a débito aumentam o saldo da conta e os lançamentos a crédito diminuem o saldo da conta).

Contas do Passivo, Patrimônio Líquido e de Receitas: são contas de natureza credora (os lançamentos a débito diminuem o saldo da conta e os lançamentos a crédito aumentam o saldo da conta).

Exceções: contas retificadoras do Ativo (natureza credora), do Passivo e do Patrimônio Líquido (natureza devedora).

Natureza	Contas	Débito	Crédito
Devedora	Ativo e Despesas	Aumenta	Diminui
Credora	Passivo, PL e Receitas	Diminui	Aumenta

Nota: Veja como é fácil guardar as informações do quadro acima:

– Se a conta for de natureza devedora (inicia com "DE") para aumentar o saldo faço um débito (inicia com "DE"). Ou seja, as iniciais são iguais. Para diminuir o saldo, por outro lado, farei um crédito (inicial "CRE" diferente da inicial da natureza "DE").

– Se a conta for de natureza credora (inicia com "CRE") para aumentar o saldo faço um crédito (inicia com "CRE"). Ou seja, as iniciais são iguais. Para diminuir o saldo, por outro lado, farei um débito (inicial "DE" diferente da inicial da natureza "CRE").

Um outro ponto importante é que a classificação em natureza devedora ou credora e o consequente mecanismo de débito e crédito são convenções adotadas pela Contabilidade. Poderia ser diferente e seguir o entendimento de débito e crédito em nossa conta bancária, mas, infelizmente, não é.

Procedimento para o lançamento contábil:

1. identificar as contas;
2. classificá-las em Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Receitas ou Despesas;
3. verificar se o saldo está aumentando ou diminuindo;
4. aplicar o mecanismo de débito e crédito (lançamento) e verificar o "Método das Partidas Dobradas".

3.8. Método das Partidas Dobradas

"Para todo(s) o(s) débito(s) haverá sempre crédito(s) correspondente(s) de igual valor".

"Não haverá débito(s) sem crédito(s) correspondente(s)".

(*) O **método das partidas simples** fazia o registro do evento econômico em cada conta, seja por inventário seja por movimentação, sem considerar os efeitos do mesmo evento econômico em outras contas. Assim, a partida não possuía a contrapartida.

Representação de crédito: "a"

Exemplo 1:

Compra de mercadorias, à vista, no valor de R$ 1.000,00.

1 – Identificar as contas:

Pagamento à vista: conta "Caixa"

Compra de Mercadorias para estoque: conta "Estoques ou Mercadorias"

2 – Classificá-las em Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Receitas ou Despesas:

Caixa: Ativo Circulante → Natureza devedora

Mercadorias: Ativo Circulante → Natureza devedora

3 – Verificar se o saldo está aumentando ou diminuindo:

Caixa: Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo diminui (pagamento à vista)

Mercadorias: Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo aumenta (compra de mercadorias)

4 – Aplicar o mecanismo de débito e crédito (lançamento) e verificar o "Método das Partidas Dobradas":

Caixa: Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo diminui (pagamento à vista) → crédito

Mercadorias: Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo aumenta (compra de mercadorias) → débito

Débito – Mercadorias 1.000
Crédito – Caixa 1.000

Mercadorias
a Caixa 1.000

Débito = Crédito = 1.000 (Método das Partidas Dobradas)

Exemplo 2:

Compra de mercadorias, sendo R$ 1.000,00 à vista e R$ 4.000,00 a prazo (duplicatas).

1 – Identificar as contas:

Pagamento à vista: conta "Caixa"

Pagamento a prazo: conta "Fornecedores ou Duplicatas a Pagar ou Duplicatas Aceitas"
Compra de Mercadorias para estoque: conta "Estoques ou Mercadorias"

2 – Classificá-las em Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Receitas ou Despesas:
Caixa: Ativo Circulante → Natureza devedora
Duplicatas Aceitas → Passivo Circulante → Natureza credora
Mercadorias: Ativo Circulante → Natureza devedora

3 – Verificar se o saldo está aumentando ou diminuindo:
Caixa: Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo diminui (pagamento à vista)
Duplicatas Aceitas → Passivo Circulante → Natureza credora → Saldo aumenta (pagamento a prazo)
Mercadorias: Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo aumenta (compra de mercadorias)

4 – Aplicar o mecanismo de débito e crédito (lançamento) e verificar o "Método das Partidas Dobradas":
Caixa: Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo diminui (pagamento à vista) → crédito
Duplicatas Aceitas → Passivo Circulante → Natureza credora → Saldo aumenta (pagamento a prazo) → crédito
Mercadorias: Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo aumenta (compra de mercadorias) → débito

Débito – Mercadorias	5.000
Crédito – Caixa	1.000
Crédito – Duplicatas Aceitas	4.000

Mercadorias		
a Caixa	1.000	
a Duplicatas Aceitas	4.000	5.000

Quando houver mais de um débito ou mais de um crédito no lançamento, será utilizada a palavra "Diversos".

No exemplo anterior, há dois créditos.

Mercadorias		
a Diversos		
a Caixa	1.000	
a Duplicatas Aceitas	4.000	5.000

Débito = Créditos = 5.000 (Método das Partidas Dobradas)

Exemplo 3:

Pagamento de despesas de telefone no valor de R$ 500,00.

1 – Identificar as contas:

Pagamento de despesa: conta “Caixa”

Despesa de telefone: conta “Despesa de Telefone”

2 – Classificá-las em Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Receitas ou Despesas:

Pagamento de despesa: Caixa → Ativo Circulante → Natureza devedora

Despesa de telefone: Despesa de Telefone → Despesa → Natureza devedora

3 – Verificar se o saldo está aumentando ou diminuindo:

Pagamento de despesa: Caixa → Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo diminui (pagamento de despesa)

Despesa de telefone: Despesa de Telefone → Despesa → Natureza devedora → Reconhecimento da despesa → Saldo aumenta

4 – Aplicar o mecanismo de débito e crédito (lançamento) e verificar o “Método das Partidas Dobradas”:

Pagamento de despesa: Caixa → Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo diminui (pagamento de despesa) → crédito

Despesa de telefone: Despesa de Telefone → Despesa → Natureza devedora → Reconhecimento da despesa → Saldo aumenta → débito

Débito – Despesa de Telefone 500

Crédito – Caixa 500

Despesa de Telefone

a Caixa 500

Débito = Crédito = 500

Exemplo 4:

Venda de mercadorias a prazo por R$ 100.000,00. O custo das mercadorias vendidas foi de R$ 50.000,00.

Nesse exemplo, há dois lançamentos a fazer: lançamento da venda de mercadorias e lançamento da baixa das mercadorias em estoque.

I – Venda das mercadorias a prazo = R$ 100.000,00

I.1 – Identificar as contas:

Direitos a Receber: conta “Clientes ou Duplicatas a Receber ou Duplicatas Emitidas”;

Receita de Vendas: conta “Receita Bruta de Vendas”.

I.2 – Classificá-las em Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Receitas ou Despesas:

Direitos a Receber: Duplicatas a Receber → Ativo Circulante → Natureza devedora

Receita de Vendas: Receita Bruta de Vendas → Receita → Natureza credora

I.3 – Verificar se o saldo está aumentando ou diminuindo:

Direitos a Receber: Duplicatas a Receber → Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo aumenta (venda a prazo)

Receita de Vendas: Receita Bruta de Vendas → Receita → Natureza credora → Reconhecimento da receita → Saldo aumenta

I.4 – Aplicar o mecanismo de débito e crédito (lançamento) e verificar o "Método das Partidas Dobradas":

Direitos a Receber: Duplicatas a Receber → Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo aumenta (venda a prazo) → Débito

Receita de Vendas: Receita Bruta de Vendas → Receita → Natureza credora → Reconhecimento da receita → Saldo aumenta → Crédito

Débito – Duplicatas a Receber 100.000

Crédito – Receita de Bruta de Vendas 100.000

Duplicatas a Receber

a Receita Bruta de Vendas 100.000

Débito = Crédito = 100.000 (Método das Partidas Dobradas)

II – Baixa das mercadorias do estoque = R$ 50.000,00

II.1 – Identificar as contas:

Baixa das Mercadorias: conta "Mercadorias ou Estoques"

Custo das Mercadorias: conta "Custo das Mercadorias Vendidas"

II.2 – Classificá-las em Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Receitas ou Despesas:

Baixa das Mercadorias: Mercadorias ou Estoques → Ativo Circulante → Natureza devedora

Custo das Mercadorias: Custo das Mercadorias Vendidas → Despesa → Natureza devedora

II.3 – Verificar se o saldo está aumentando ou diminuindo:

Baixa das Mercadorias: Mercadorias ou Estoques → Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo diminui (mercadorias saem do estoque)

Custo das Mercadorias: Custo das Mercadorias Vendidas → Despesa → Natureza devedora → Reconhecimento da despesa → Saldo aumenta

II.4 – Aplicar o mecanismo de débito e crédito (lançamento) e verificar o "Método das Partidas Dobradas":

Baixa das Mercadorias: Mercadorias ou Estoques → Ativo Circulante → Natureza devedora → Saldo diminui (mercadorias saem do estoque) → Crédito

Custo das Mercadorias: Custo das Mercadorias Vendidas → Despesa → Natureza devedora → Reconhecimento da despesa → Saldo aumenta → Débito

Débito – Custo das Mercadorias Vendidas 50.000
Crédito – Mercadorias 50.000
Custo das Mercadorias Vendidas
a Mercadorias 50.000
Débito = Crédito = 50.000 (Método das Partidas Dobradas)

No exemplo em questão, houve um lucro na venda de R$ 50.000,00 (Receitas – Despesas = 100.000 – 50.000 = 50.000).

Exemplo 5: constituição de reserva de lucros no valor de R$ 1.000,00.

1 – Identificar as contas:

Reserva de Lucro a ser constituída: conta "Reserva Legal (exemplo)"

Constituição (contrapartida): conta "Lucros Acumulados"

Nota:

Conta "**Prejuízos Acumulados**" → com a publicação da Lei nº 11.638/2007, houve a extinção da conta "**Lucros ou Prejuízos Acumulados**", que passou a ser denominada "**Prejuízos Acumulados**". Além disso, de acordo com a Lei nº 10.303/2001, o lucro do período que não for distribuído para reservas ou dividendos também deverá ser distribuído como dividendos. Por essa razão, nas sociedades por ações não haverá "**Lucros Acumulados**" nessa conta.

Contudo, de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC):

A conta "Lucros Acumulados" continuará no plano de contas e será utilizada para receber o resultado do exercício, as reversões de determinadas reservas e os ajustes de exercícios anteriores, para distribuir os resultados nas suas várias formas e destinar valores para reservas de lucros.

Ou seja, a conta "**Lucros Acumulados**" é uma conta transitória que deve estar zerada ao final do exercício.

2 – Classificá-las em Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Receitas ou Despesas:

Reserva de Lucro a ser constituída: Reserva Legal → Patrimônio Líquido → natureza credora

Constituição (contrapartida): Lucros Acumulados → Patrimônio Líquido → natureza credora

3 – Verificar se o saldo está aumentando ou diminuindo:

Reserva de Lucro a ser constituída: Reserva Legal → Patrimônio Líquido → Natureza credora → Saldo aumenta (constituição da reserva)

Constituição (contrapartida): Lucros Acumulados → Patrimônio Líquido → Natureza credora → Saldo diminui (há a retirada de valor para constituição da reserva de lucros)

4 – Aplicar o mecanismo de débito e crédito (lançamento) e verificar o "Método das

Partidas Dobradas":

Reserva de Lucro a ser constituída: Reserva Legal → Patrimônio Líquido → Natureza credora → Saldo aumenta (constituição da reserva) → Crédito

Constituição (contrapartida): Lucros Acumulados → Patrimônio Líquido → Natureza credora → Saldo diminui (há a retirada de valor para constituição da reserva de lucros) → Débito

Débito – Lucros Acumulados 1.000
Crédito – Reserva Legal 1.000
Lucros Acumulados
a Reserva Legal 1.000
Débito = Crédito = 1.000 (Método das Partidas Dobradas)

Exemplo:

Efetue os lançamentos e registre cada uma das ocorrências descritas a seguir nos razonetes.

1) Três sócios realizaram, em dinheiro, o capital inicial da Cia. J4M2, com valor nominal de R$ 20.000,00, na proporção de 50%, 25% e 25% cada um.

Caixa
a Capital Social 20.000

Caixa	
20.000 (1)	
20.000	

Capital Social	
	20.000 (1)
	20.000

2) Compra de móveis e utensílios, à vista, no valor de R$ 3.000,00.

Móveis e Utensílios
a Caixa 3.000

Caixa	
20.000 (1)	3.000 (2)
17.000	

Capital Social	
	20.000 (1)
	20.000

Móveis e Utensílios	
3.000 (2)	
3.000	

3) Compra de mercadorias para revenda, a prazo, no valor de R$ 5.000,00.

Mercadorias
a Fornecedores 5.000

Caixa	

Fornecedores	

20.000 (1)	3.000 (2)		5.000 (3)
17.000			5.000

Móveis e Utensílios	
3.000 (2)	
3.000	

Mercadorias	
5.000 (3)	
5.000	

Capital Social	
	20.000 (1)
	20.000

4) Venda, à vista, das mercadorias adquiridas por R$ 10.000,00.

Caixa
a Receita de Vendas 10.000
Custo das Mercadorias Vendidas
a Mercadorias 5.000

Caixa	
20.000 (1)	3.000 (2)
10.000 (4)	
27.000	

Fornecedores	
	5.000 (3)
	5.000

Móveis e Utensílios	
3.000 (2)	
3.000	

Mercadorias	
5.000 (3)	5.000 (4′)
0	

Capital Social	
	20.000 (1)
	20.000

Receita de Vendas	
	10.000 (4)
	10.000

CMV	
5.000 (4′)	
5.000	

4.1) Apuração do resultado do período:

Receita de Vendas
a Apuração do Resultado 10.000

Apuração do Resultado
a CMV 5.000

Receita de Vendas	
10.000 (4.1)	10.000 (4′)
	0

CMV	
5.000 (4′)	5.000 (4.1′)
0	

Apuração do Resultado

5.000 (4.1′)	10.000 (4.1)
	5.000

4.2) Transferência do resultado do período para a conta "Lucros Acumulados":
Apuração do Resultado
a Lucros Acumulados 5.000

Apuração do Resultado	
5.000 (4.1 ′)	10.000 (4.1)
5.000 (4.2)	***5.000***

Lucros Acumulados	
	5.000 (4.2)
	5.000

5) Distribuição de 60% do lucro aos sócios.
Lucros Acumulados
a Caixa 3.000

Caixa	
20.000 (1)	3.000 (2)
10.000 (4)	3.000 (5)
24.000	

Fornecedores	
	5.000 (3)
	5.000

Móveis e Utensílios	
3.000 (2)	
3.000	

Capital Social	
	20.000 (1)
	20.000

Mercadorias	
5.000 (3)	5.000 (4′)
0	

Lucros Acumulados	
3.000 (5)	5.000 (4.2)
	2.000

6) Obtenção de um empréstimo bancário no valor de R$ 2.000,00.
Caixa
a Empréstimo Obtido 2.000

Caixa	
20.000 (1)	3.000 (2)
10.000 (4)	3.000 (5)
2.000 (6)	
26.000	

Empréstimos Obtidos	
	2.000 (6)
	2.000

Fornecedores	
	5.000 (3)
	5.000

Móveis e Utensílios	
3.000 (2)	
3.000	

Capital Social	
	20.000 (1)
	20.000

Mercadorias	
5.000 (3)	5.000 (4′)
0	

Lucros Acumulados	
3.000 (5)	5.000 (4.2)
	2.000

7) Pagamento da dívida, a prazo, com os fornecedores de mercadorias.
Fornecedores
a Caixa 5.000

Caixa	
20.000 (1)	3.000 (2)
10.000 (4)	3.000 (5)
2.000 (6)	5.000 (7)
21.000	

Empréstimos Obtidos	
	2.000 (3)
	2.000

Fornecedores	
5.000 (7)	5.000 (3)
	0

Móveis e Utensílios	
3.000 (2)	
3.000	

Capital Social	
	20.000 (1)
	20.000

Mercadorias	
5.000 (3)	5.000 (4′)
0	

Lucros Acumulados	
3.000 (5)	5.000 (4.2)
	2.000

8) Compra de um imóvel da seguinte forma: entrada de R$ 10.000,00, mais 9 parcelas iguais e sucessivas de R$ 10.000,00 (notas promissórias). O valor total do imóvel foi de R$ 100.000,00.
Imóvel
a Diversos
a Caixa 10.000
a Notas Promissórias Emitidas 90.000 100.000

Caixa	
20.000 (1)	3.000 (2)
10.000 (4)	3.000 (5)
2.000 (6)	5.000 (7)
	10.000 (8)
11.000	

Empréstimos Obtidos	
	2.000 (3)
	2.000

Fornecedores	
5.000 (7)	5.000 (3)
	0

Móveis e Utensílios **Capital Social**

3.000 (2)	
3.000	

	20.000 (1)
	20.000

Mercadorias	
5.000 (3)	5.000 (4')
0	

Lucros Acumulados	
3.000 (5)	5.000 (4.2)
	2.000

Imóveis	
100.000 (8)	
100.000	

Notas Promissórias Emitidas	
	90.000 (8)
	90.000

Já caiu em prova!

(Analista–Área Administrativa–MPU-2007–FCC) Em relação à escrituração contábil, é correto afirmar que as contas:

a) do Ativo são debitadas quando aumentam de valor;
b) do Patrimônio Líquido são creditadas quando diminuem de valor;
c) do Passivo Exigível são estornadas quando aumentam de valor;
d) de resultado são sempre creditadas;
e) patrimoniais são sempre debitadas quando seu valor diminui.

Resolução

Vamos analisar as alternativas:

a) do Ativo são debitadas quando aumentam de valor.

As contas do Ativo são de natureza devedora, exceto as retificadoras. Logo, são debitadas quando aumentam de valor e creditadas quando diminuem de valor. A alternativa está **CORRETA.**

b) do Patrimônio Líquido são creditadas quando diminuem de valor.

As contas do Patrimônio Líquido são de natureza credora, exceto as retificadoras. Logo, são **creditadas quando aumentam de valor** e debitadas quando diminuem de valor. A alternativa está **INCORRETA**.

c) do Passivo Exigível são estornadas quando aumentam de valor.

As contas do Passivo Exigível são de natureza credora, exceto as retificadoras. Logo, são creditadas quando aumentam de valor e debitadas quando diminuem de valor. **As contas em geral são estornadas quando diminuem de valor**. A alternativa está **INCORRETA**.

d) de resultado são sempre creditadas.

As contas de resultado podem ser debitadas ou creditadas. Por exemplo, quando reconhecemos uma receita realizada, a conta de receita será creditada. Quando transferimos o saldo dessa conta de receita para a apuração do resultado do exercício, ela será debitada. Quando apropriamos uma despesa incorrida, a conta de despesa será debitada. Quando transferimos o saldo dessa conta de despesa para a apuração do resultado do exercício, ela será creditada. A alternativa está **INCORRETA.**

e) patrimoniais são sempre debitadas quando seu valor diminui.

As contas patrimoniais podem ser **debitadas para aumentar de valor** (contas do Ativo e retificadoras do Passivo e Patrimônio Líquido) **ou diminuir de valor** (contas do Passivo, do Patrimônio Líquido e retificadoras do Ativo)**.** A alternativa está **INCORRETA.**

A alternativa “a” é a correta.

3.9. Fórmulas de Lançamento

1ª Fórmula: uma conta debitada e uma conta creditada

Exemplo: compra de mercadorias à vista.

Mercadorias

a Bancos

2ª Fórmula: uma conta debitada e mais de uma conta creditada

Exemplo: compra de mercadorias, parte do pagamento à vista e parte, a prazo.

Mercadorias

a Diversos

a Bancos

a Fornecedores

3ª Fórmula: mais de uma conta debitada e uma conta creditada

Exemplo: pagamento de duplicata em atraso (com juros).

Diversos

a Bancos

Duplicatas a Pagar

Juros Passivos

4ª Fórmula: mais de uma conta debitada e mais de uma conta creditada.

Exemplo: compra de caminhões e automóveis com pagamento parte à vista e parte a prazo.

Diversos

a Diversos

Veículos – Caminhões

Veículos – Automóveis

a Caixa

a Duplicatas a Pagar

Para memorizar as fórmulas de lançamento de forma mais fácil, guarde os seguintes números: 11; 12; 21; 22.

11 – Primeira fórmula – 1 débito e 1 crédito.

12 – Segunda fórmula – 1 débito e 2 (*) créditos.

21 – Terceira fórmula – 2 (*) débitos e 1 crédito.

22 – Quarta fórmula – 2 (*) débitos e 2 (*) créditos.

(*) Onde você está lendo "2", entenda-se "mais de um...".

Já caiu em prova!

(ATRFB-2009-Esaf) Observemos o seguinte fato contábil: pagamento, mediante a emissão de cheque, de uma duplicata antes do vencimento, obtendo-se um desconto financeiro, por essa razão. Para que o registro contábil

desse fato seja feito em um único lançamento, deve-se utilizar a:

a) primeira fórmula, com 1 conta devedora e 1 conta credora;
b) segunda fórmula, com 1 conta devedora e 2 contas credoras;
c) terceira fórmula, com 2 contas devedoras e 1 conta credora;
d) quarta fórmula, com 2 contas devedoras e 2 contas credoras;
e) terceira fórmula, com 3 contas devedoras e 1 conta credora.

No pagamento de duplicata (com cheque), antes do vencimento, com desconto financeiro (ou condicional), temos o seguinte lançamento:

Duplicatas a Pagar (Passivo Circulante)
a Diversos
a Bancos (Ativo Circulante)
a Descontos Obtidos (Receita)

No lançamento acima, há um débito (Duplicatas a Pagar) e dois créditos (Bancos e Descontos Obtidos). **Portanto, é um lançamento de segunda fórmula.**

Natureza das contas:
Duplicatas a Pagar natureza credora
Bancos natureza devedora
Descontos Obtidos natureza credora

A alternativa “b” é a correta.

3.10. Erros de Escrituração

– **Valor:** em vez de debitar ou creditar determinado valor, debita-se ou credita-se outro.
– **Título:** é utilizado o nome de uma conta, quando se deveria utilizar o nome de outra.
– **Inversão:** quando a conta deveria ser debitada e foi creditada ou quando a conta deveria ser creditada e foi debitada.
– **Duplo Registro:** quando um lançamento que já havia sido feito é realizado pela segunda vez;
– **Omissão:** quando o lançamento não é realizado.
– **Histórico Incorreto:** quando o fato ocorrido não corresponde ao descrito no histórico do lançamento.

Formas de Correção

Estorno: anulação de um lançamento incorreto, por meio de um **lançamento invertido em relação ao primeiro**. Normalmente utilizado quando ocorre erro de valor, título, inversão ou duplo registro.

Complementação: confecção de um lançamento para **complementar o valor lançado a menor, no primeiro lançamento (complementação positiva), ou lançado a maior (complementação negativa ou estorno parcial)**. Normalmente utilizada quando ocorre erro de valor.

Transferência: utilizada quando ocorre erro de título. O lançamento de transferência consiste em fazer o lançamento de tal forma que a **conta incorreta seja debitada ou creditada em contrapartida com a conta correta**.

Ressalva: é realizada, normalmente, quando ocorre erro de histórico. Caso o erro seja identificado antes do término do histórico, pode-se utilizar expressões do tipo “digo” ou “isto é”. Caso contrário, a ressalva será feita posteriormente.

Exemplos: considere o lançamento de pagamento de despesa de telefone no valor de R$ 500,00.

Despesa de Telefone
a Caixa 500

I – Erro de **“valor a maior”**

– Lançamento incorreto:

Despesa de Telefone
a Caixa 5.000

Caixa	
Saldo Inicial	5.000 (I)
SI – 5.000	

Despesa de Telefone	
5.000 (I)	

Nota: foi utilizado um Saldo Inicial (SI) na conta "Caixa", pois não há sentido falar em saldo credor de "Caixa", ou seja, saldo negativo da conta "Caixa". Ou há dinheiro em espécie no caixa da empresa ou não há nada.

– Correção (**Complementação Negativa ou Estorno Parcial**):
Caixa
a Despesa de Telefone 4.500

Caixa	
SI 4.500 (II)	5.000 (I)
SI – 500	

Despesa de Telefone	
5.000 (I)	4.500 (II)
500	

II – Erro de **"valor a menor"**
– Lançamento incorreto:
Despesa de Telefone
a Caixa 50
– Correção (**Complementação Positiva**):

Caixa	
SI	50 (I)
SI – 50	

Despesa de Telefone	
50 (I)	

Despesa de Telefone
a Caixa 450

Caixa	
SI	50 (I) 450 (II)
SI – 500	

Despesa de Telefone	
50 (I)	

450 (II)	
500	

III – Erro de "**Título": ao invés de debitar a conta "Despesa de Telefone", foi debitada a conta "Mercadorias"**

– Lançamento incorreto:

Mercadorias
a Caixa 500

Caixa

SI	500 (I)
SI – 500	

Mercadorias

500 (I)	

– Correção (**Transferência**):

Despesa de Telefone
a Mercadorias 500

Mercadorias

500 (I)	500 (II)
0	

Despesa de Telefone

500 (II)	

IV – Erro de "**Inversão**": **ao invés de debitar a conta "Despesa de Telefone" e creditar "Caixa", foi creditada a conta "Despesa de Telefone" e debitada a conta "Caixa"**.

– Lançamento incorreto:

Caixa
a Despesa de Telefone 500

Caixa

SI 500 (I)	
SI + 500	

Despesa de Telefone

	500 (I)

– Correção (**Estorno**):

Despesa de Telefone
a Caixa 500

Caixa	
SI 500 (I)	500 (II)
SI	

Despesa de Telefone	
500 (II)	500 (I)
0	

– Lançamento correto:
Despesa de Telefone
a Caixa 500

Caixa	
SI 500 (I)	500 (II) 500 (III)
SI – 500	

Despesa de Telefone	
500 (II) 500 (III)	500 (I)
500	

Nota: perceba que, no caso de erro de "Inversão", para que o lançamento seja corrigido, basta fazer um lançamento invertido com o dobro do valor correto

– Lançamento incorreto:
Caixa
a Despesa de Telefone 500

Caixa	
SI 500 (I)	
SI – 500	

Despesa de Telefone	
	500 (I)

– Correção (**Estorno + Complementação Positiva**):

Despesa de Telefone

a Caixa 1.000 (2 x 500)

Caixa

SI 500 (I)	1.000 (I)
SI – 500	

Despesa de Telefone

1.000 (II)	500 (I)
500	

V – Erro de **"Duplo Registro"**

– Lançamento correto:

Despesa de Telefone

a Caixa 500

– Lançamento incorreto (Duplo Registro):

Caixa

SI	500 (I) 500 (II)
SI – 1.000	

Despesa de Telefone

500 (I) 500 (II)	
1.000	

Despesa de Telefone

a Caixa 500

– Correção (**Complementação Negativa ou Estorno Parcial**)

Caixa

a Despesa de Telefone 500

Caixa

SI 500 (III)	500 (I) 500 (II)
SI – 500	

Despesa de Telefone

500 (I) 500 (II)	500 (III)
500	

VI – Erro de "Omissão": não houve registro.

– Correção: efetuar o lançamento correto

Despesa de Telefone

a Caixa 500

Caixa

SI	500 (I)
SI – 500	

Despesa de Telefone

500 (I)	

VII – Erro de "Histórico"

– Lançamento incorreto:

Despesa de Telefone

a Caixa 500

Histórico: referente à **despesa de luz**, de acordo com a nota fiscal nº XXX/2009 da **CEB**, no valor de R$ 500,00.

Caixa

SI	500 (I)
SI – 500	

Despesa de Telefone

500 (I)	

– Correção (**Ressalva**):

A – se o erro foi visto durante o preenchimento: referente à **despesa de luz**, **isto é, despesa de telefone**, de acordo com a nota fiscal nº XXX/2009 da **CEB**, **isto é, Brasil Telecom**, no valor de R$ 500,00;

B – se o erro foi visto após o preenchimento: referente à **despesa de telefone**, de acordo com a nota fiscal nº XXX/2009 da **Brasil Telecom**, no valor de R$ 500,00.

Já caiu em prova!

(AFRFB-2009-Esaf) A firma Comercial de Produtos Frutíferos Ltda., que encerra seu exercício social no último dia do ano civil, contabilizou por duas vezes o mesmo fato contábil em 31/10/2008, caracterizando o erro de escrituração conhecido como duplicidade de lançamento. Esse erro só foi constatado no exercício seguinte. Os lançamentos foram feitos a débito de conta do resultado e a crédito de conta do passivo circulante. Em face dessa ocorrência, pode-se dizer que, no balanço patrimonial de 31/12/2008:

a) a situação líquida da empresa foi superavaliada;
b) o ativo circulante da empresa foi subavaliado;
c) o passivo circulante da empresa apresentou uma redução indevida;

d) o patrimônio líquido da empresa apresentou uma redução indevida;
e) a situação líquida da empresa não foi afetada.

Resolução

Duplicidade de lançamento (duplo registro):

Débito: conta de resultado Despesa

Crédito: conta do passivo circulante Obrigação

Logo, como houve lançamento em duplicidade em conta de "Despesa", houve uma redução indevida do lucro líquido do exercício, e, consequentemente, uma **redução do patrimônio líquido (situação líquida subavaliada)**.

Além disso, houve um aumento indevido do passivo circulante.

A alternativa "d" é a correta.

3.11. Atos Administrativos

Ocorrem na empresa, mas não causam alterações no Patrimônio. Não são, normalmente, contabilizados. Contudo, alguns atos administrativos geram fatos administrativos, como, por exemplo, quando a empresa é fiadora de um contrato de locação (ato administrativo). Caso o locatário não honre o pagamento, a empresa poderá ter que pagar o aluguel (fato administrativo).

Exemplo: admissão (assinatura do contrato de trabalho) ou demissão (rescisão do contrato de trabalho) de empregados, assinatura de contratos de compra e venda, envio de duplicatas a receber ao banco para cobrança simples etc.

Há empresas que mantêm o controle dos atos administrativos relevantes por meio de **contas de compensação,** ou seja, contas que registram atos administrativos. Além disso, há que se ressaltar que os atos administrativos que causam efeitos relevantes no patrimônio da empresa devem ser indicados em notas explicativas (esclarecimentos que acompanham as demonstrações contábeis).

3.12. Fatos Administrativos

Quando ocorrem, **provocam modificações no Patrimônio da empresa**, sendo, portanto, sujeitos à contabilização, por meio de contas patrimoniais ou de resultado, podendo ou não alterar o Patrimônio Líquido. Estão divididos em três categorias.

3.12.1. Permutativos, Qualitativos ou Compensativos: representam permutas entre contas do Ativo, Passivo, entre ambos ou entre contas do Patrimônio Líquido sem provocar alterações neste

– Entre contas do Ativo – exemplo: compra de mercadorias à vista.
Mercadorias (aumenta o Ativo)
a Caixa (diminui o Ativo)
– Entre contas do Passivo – exemplo: retenção do imposto de renda dos empregados.
Salários a Pagar (diminui o Passivo)
a Imposto a Recolher (aumenta o Passivo)
– Entre contas do Ativo e Passivo – exemplo: compra de mercadorias a prazo.
Mercadorias (aumenta o Ativo)
a Fornecedores (aumenta o Passivo)
– Entre contas do Patrimônio Líquido – exemplo: constituição de Reserva Legal.
Prejuízos Acumulados (diminui o Patrimônio Líquido)
a Reserva Legal (aumenta o Patrimônio Líquido)

3.12.2. Modificativos ou Quantitativos: provocam variações no Patrimônio Líquido

– **Modificativo aumentativo** – Ex.: receita de prestação de serviços recebida à vista ou a prazo.
Caixa ou Clientes (aumenta o Ativo)
a Receita de Aluguéis (Receita – aumenta o Patrimônio Líquido)
– **Modificativo diminutivo** – exemplo: apropriação de salários.
Despesas de Salários (Despesa – diminui o Patrimônio Líquido)
a Salários a Pagar (aumenta o Passivo)

Exemplo: compra de ações da própria empresa.
Ações em Tesouraria (diminui o Patrimônio Líquido)
a Bancos (diminui o Ativo)

Exemplo: Dividendos Distribuídos.
Lucros Acumulados (diminui o Patrimônio Líquido)
a Dividendos a Distribuir (aumenta o Passivo)

3.12.3. Mistos ou Compostos: envolvem, simultaneamente, um Fato Permutativo e um Fato Modificativo

– **Misto Aumentativo –** exemplo: recebimento de duplicatas com juros.

Caixa (aumenta o Ativo)
a Diversos
a Juros Ativos (Receita – aumenta o Patrimônio Líquido)
a Duplicatas a Receber (diminui o Ativo)

Exemplo: **Venda de mercadorias a prazo, com lucro**

Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)
a Receita Bruta de Vendas (Receita)
Custo das Mercadorias Vendidas (Despesa)
a Mercadorias (Ativo Circulante)

Como houve lucro, o Custo das Mercadorias Vendidas (Despesa) é menor que a Receita Bruta de Vendas (Receita). Portanto, considerando o lançamento consolidado, temos um **Fato Misto Aumentativo.**

Lançamento consolidado:
Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)
a Diversos
a Mercadorias (Ativo Circulante)
a Lucro na Venda (Receita)

– **Misto Diminutivo –** exemplo: recebimento de duplicatas com desconto.

Diversos
a Duplicatas a Receber (diminui o Ativo)
Caixa (aumenta o Ativo)
Descontos Concedidos (Despesa – diminui o Patrimônio Líquido)

Exemplo: **Venda de mercadorias a prazo, com prejuízo**

Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)
a Receita Bruta de Vendas (Receita)
Custo das Mercadorias Vendidas (Despesa)
a Mercadorias (Ativo Circulante)

Como houve prejuízo, o Custo das Mercadorias Vendidas (Despesa) é maior que a Receita Bruta de Vendas (Receita). Portanto, considerando o lançamento consolidado, temos um **Fato Misto Diminutivo.**

Lançamento consolidado:
Diversos
a Mercadorias (Ativo Circulante)
Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)
Prejuízo na Venda (Despesa)

Já caiu em prova!

(Analista Administrativo-MPU-2007-FCC) A venda de mercadorias com prejuízo é um exemplo de fato contábil:

a) permutativo;
b) misto aumentativo;
c) modificativo aumentativo;
d) modificativo diminutivo;
e) misto diminutivo.

Para facilitar o entendimento, vamos fazer um exemplo numérico:

Receita Bruta de Vendas = R$ 10.000,00 (suponha que a venda foi à vista e que não há tributação)

Custo das Mercadorias Vendidas = R$ 15.000,00

Portanto, o lançamento seria:

I) Pela venda de mercadorias:
Caixa (Ativo Circulante)
a Receita Bruta de Vendas (Receita) 10.000

II) Pela baixa no estoque das mercadorias vendidas:
Custo das Mercadorias Vendidas (Despesa)
a Mercadorias (Ativo Circulante) 15.000

Repare que houve um prejuízo na venda de R$ 5.000,00:

Receita Bruta de Vendas	10.000
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	(15.000)
Prejuízo na Venda	(5.000)

Atenção, pois quando há vendas de mercadorias, para apurar qual é o tipo do fato contábil, temos que fazer o lançamento consolidado.

No nosso exemplo, teríamos:

Diversos		
a Mercadorias (Ativo Circulante)		
Caixa (Ativo Circulante)	10.000	
Prejuízo na Venda (Despesa)	5.000	15.000

Portanto, como o lançamento é composto de um fato permutativo, representado por:
Caixa (Ativo Circulante)
a Mercadorias (Ativo Circulante) 10.000

E composto por um fato modificativo diminutivo (diminui o patrimônio líquido), representado por:
Prejuízo na Venda (Despesa)
a Mercadorias (Ativo Circulante) 5.000

Pode-se concluir que a venda de mercadorias com prejuízo é um **fato misto diminutivo.**
A alternativa "e" é a correta.

Há entendimentos divergentes em relação a fatos modificativos envolvendo somente contas patrimoniais. Vejamos uma questão de prova.

(Analista de Contabilidade-Perito-Cargo 9-Ministério Público da União–2010-Cespe) A integralização do capital social em mercadorias representa evento modificativo aumentativo.

Por definição, um fato modificativo aumentativo causa um aumento do patrimônio líquido.

No caso concreto da questão, o lançamento seria:

Mercadorias (Ativo Circulante)

a Capital Social a Integralizar (Patrimônio Líquido – Retificadora) 10.000

Ou seja, a conta "Capital Social a Integralizar", de natureza devedora (retificadora do PL), foi creditada em R$ 10.000,00, ficando com saldo zero (o saldo inicial da conta era R$ 10.000,00). Portanto, houve um aumento do PL em R$ 10.000,00.

Contudo, o Cespe considerou que um lançamento envolvendo somente contas patrimoniais, mesmo com alteração do patrimônio líquido, é um fato permutativo. O item está errado.

(Contabilidade-Iphan-2009-Funiversa) Correlacione a primeira coluna de acordo com a segunda e assinale a alternativa que apresenta a sequência numérica obtida de cima para baixo.

(1) Permutativo	( ) venda com lucro
(2) Modificativo aumentativo	( ) venda com prejuízo
(3) Modificativo diminutivo	( ) venda sem lucro e sem prejuízo
(4) Misto aumentativo	( ) aumento de capital efetuado, pelos sócios, em dinheiro
(5) Misto diminutivo	( ) despesas de salários

a) 4, 5, 1, 2 e 3
b) 3, 2, 1, 5 e 4
c) 1, 2, 3, 4 e 5
d) 5, 4, 3, 2 e 1
e) 3, 5, 1, 4 e 2

Vamos analisar os fatos:

I – Venda com lucro:

Caixa ou Clientes (Ativo Circulante)

a Receita de Vendas (Receita)

Custo das Mercadorias Vendidas (Despesa)

a Mercadorias (Ativo Circulante)

Como houve lucro, a receita de vendas é maior que o custo das mercadorias vendidas.

Lançamento consolidado:
Caixa ou Clientes (Ativo Circulante)
a Diversos
a Lucro na Venda (Receita) = Receita de Vendas – Custo das Mercadorias Vendidas
a Mercadorias
Fato misto aumentativo (4).

II – Venda com prejuízo:
Caixa ou Clientes (Ativo Circulante)
a Receita de Vendas (Receita)

Custo das Mercadorias Vendidas (Despesa)
a Mercadorias (Ativo Circulante)

Como houve prejuízo, a receita de vendas é menor que o custo das mercadorias vendidas.

Lançamento consolidado:
Diversos
a Mercadorias
Caixa ou Clientes (Ativo Circulante)
Prejuízo na Venda (Despesa) = Custo das Mercadorias Vendidas – Receita de Vendas
Fato misto diminutivo (5).

III – Venda sem lucro e sem prejuízo:
Caixa ou Clientes (Ativo Circulante)
a Receita de Vendas (Receita)

Custo das Mercadorias Vendidas (Despesa)
a Mercadorias (Ativo Circulante)

Como não houve lucro ou prejuízo, a receita de vendas é igual ao custo das mercadorias vendidas.
Receita de Vendas – Custo das Mercadorias = 0

Lançamento consolidado:
Caixa ou Clientes (Ativo Circulante)
a Mercadorias
Fato permutativo (1)

IV – Aumento do capital efetuado pelos sócios em dinheiro:
Caixa (Ativo Circulante)
a Capital Social (Patrimônio Líquido)
Fato modificativo aumentativo (2). Ou seja, a banca considera como fato modificativo aumentativo. Para mim, este é o entendimento correto.

V – Despesa de salários:

Despesa de Salários (Despesa)

a Salários a Pagar (Passivo Circulante)

Fato modificativo diminutivo (3)

A alternativa "a" é a correta.

Já caiu em prova!

(Contador-Ceb-2010-Funiversa) A operação de venda de mercadorias realizada por uma empresa comercial, pela qual se obtém um lucro, provoca no patrimônio dessa empresa um fato contábil:

a) modificativo.
b) misto ou composto.
c) permutativo.
d) alterativo.
e) transformativo.

Importante tratar de venda de mercadorias, pois temos que considerar o registro consolidado da receita com o custo das mercadorias vendidas, de acordo com o princípio da competência.

Vamos aprender por meio de exemplos:

Exemplo 1: Venda de mercadoria à vista por R$ 10.000,00, sabendo-se que o custo das mercadorias vendidas é de R$ 5.000,00. Suponha que a transação seja isenta de tributação.

I – Registro da receita de vendas:

Caixa (Ativo Circulante)

a Receita de Vendas (Receita) 10.000

II – Registro do custo das mercadorias vendidas (baixa dos estoques):

Custo das Mercadorias Vendidas – CMV (Despesa)

a Mercadorias (Ativo Circulante) 5.000

III – Apuração do resultado com mercadorias:

Receita de Vendas	10.000
(-) CMV	(5.000)
Lucro Bruto	5.000

IV – Lançamento consolidado:

Caixa (Ativo Circulante)		
a Diversos		
a Lucro na Venda (Receita)	5.000	
a Mercadorias (Ativo Circulante)	5.000	10.000

Repare que o lançamento envolve um fato permutativo e um fato modificativo aumentativo:

Fato Permutativo:
Caixa (Ativo Circulante)
a Mercadorias (Ativo Circulante) 5.000

Fato Modificativo Aumentativo:
Caixa (Ativo Circulante)
a Lucro na Venda (Receita) 5.000
Portanto, é um **fato misto aumentativo.**

Exemplo 2: Venda de mercadoria à vista por R$ 4.000,00, sabendo-se que o custo das mercadorias vendidas é de R$ 5.000,00. Suponha que a transação seja isenta de tributação.

I – Registro da receita de vendas:
Caixa (Ativo Circulante)
a Receita de Vendas (Receita) 4.000

II – Registro do custo das mercadorias vendidas (baixa dos estoques):
Custo das Mercadorias Vendidas – CMV (Despesa)
a Mercadorias (Ativo Circulante) 5.000

III – Apuração do resultado com mercadorias:

Receita de Vendas	4.000
(-) CMV	(5.000)
Prejuízo Bruto	(1.000)

IV – Lançamento consolidado:
Diversos
a Mercadorias (Ativo Circulante) 5.000
Caixa (Ativo Circulante) 4.000
Prejuízo na Venda (Despesa) 1.000

Repare que o lançamento envolve um fato permutativo e um fato modificativo diminutivo:

Fato Permutativo:
Caixa (Ativo Circulante)
a Mercadorias (Ativo Circulante) 4.000

Fato Modificativo Diminutivo:
Prejuízo na Venda (Despesa)
a Mercadorias (Ativo Circulante) 1.000
Portanto, é um **fato misto diminutivo.**

Exemplo 3: Venda de mercadoria à vista por R$ 5.000,00, sabendo-se que o custo das mercadorias vendidas é de R$ 5.000,00. Suponha que a transação seja isenta de tributação.

I – Registro da receita de vendas:

Caixa (Ativo Circulante)
a Receita de Vendas (Receita) 5.000

II – Registro do custo das mercadorias vendidas (baixa dos estoques):
Custo das Mercadorias Vendidas – CMV (Despesa)
a Mercadorias (Ativo Circulante) 5.000

III – Apuração do resultado com mercadorias:

Receita de Vendas	5.000
(-) CMV	(5.000)
Resultado Bruto	0 (não houve lucro e nem prejuízo)

IV – Lançamento consolidado:
Caixa (Ativo Circulante)
a Mercadorias (Ativo Circulante) 5.000
Portanto, é um **fato permutativo.**

Observação: Todos os exemplos de venda à vista também podem ser aplicados para venda a prazo. Basta substituir a conta "Caixa" (ou "Bancos Conta Movimento") pela conta "Clientes" ou "Duplicatas a Receber".

No caso da questão teríamos: operação de venda de mercadorias realizada por uma empresa comercial, pela qual se obtém um lucro.

Lançamento consolidado:
Caixa ou Clientes (Ativo Circulante)
a Diversos
a Lucro na Venda (Receita)
a Mercadorias (Ativo Circulante)
Fato misto ou composto aumentativo.

Resumindo, temos três situações para vendas de mercadorias à vista ou a prazo:
1. Venda de mercadorias com lucro: fato misto aumentativo.
2. Venda de mercadorias com prejuízo: fato misto diminutivo.
3. Venda de mercadorias sem lucro ou prejuízo: fato permutativo.

Atenção! Quando a questão não especificar, como é o caso desta alternativa, deve ser considerada uma venda de mercadorias com lucro.

A alternativa "b" é a correta.

3.13. Escrituração de Operações Financeiras

São operações realizadas pelas empresas com o objetivo de gerar recursos financeiros (dinheiro). São exemplos de operações financeiras:

– aplicações financeiras;
– empréstimos bancários;
– operações com duplicatas;
– factoring;
– variações monetárias.

3.13.1. Aplicações Financeiras

Aplicações com rendimentos prefixados: neste tipo de aplicação, a empresa fica sabendo, no dia da transação, qual o montante dos juros incidentes sobre a operação.

Lançamentos:

I – No dia da aplicação:

Aplicações Financeiras (Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante "Realizável a Longo Prazo)

a Diversos

a Bancos (Ativo Circulante)

a Juros Ativos a Transcorrer (Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante "Realizável a Longo Prazo (*))

(*)A **Esaf** considerou, no último concurso da Receita Federal (2012), que a conta "Juros Passivos a Transcorrer" seria classificada no "Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo".

II – Reconhecimento das receitas de juros (mensal):

Juros Ativos a Transcorrer (Ativo Circulante (*))

a Juros Ativos (Receita)

(*) Seguindo a lógica da **Esaf**, deveria ser classificada como Passivo Circulante.

III – No resgate (todos os juros já foram realizados):

Bancos (Ativo Circulante)

a Aplicações Financeiras (Ativo Circulante)

Aplicações com rendimentos pós-fixados: nesse tipo de aplicação, a empresa somente fica sabendo quanto ganhou com a operação no dia do resgate.

Lançamentos:

I – no dia da aplicação:

Aplicações Financeiras (Ativo Circulante)

a Bancos (Ativo Circulante)

II – no resgate:

Bancos (Ativo Circulante)
a Diversos
a Aplicações Financeiras (Ativo Circulante)
a Juros Ativos (Receita)

Exemplos:

1. Suponha que a empresa J4M2 efetuou uma aplicação financeira no valor de R$ 100.000,00, para resgate em 30 dias, com juros prefixados de R$ 1.000,00. Desconsidere a tributação envolvida.

Lançamentos:
I – no dia da aplicação:
Aplicações Financeiras (Ativo Circulante)
a Diversos
a Bancos (Ativo Circulante) 100.000
a Juros Ativos a Transcorrer (Ativo Circulante) 1.000 101.000

II – reconhecimento das receitas de juros (mensal):
Juros Ativos a Transcorrer (Ativo Circulante – Retificadora)
a Juros Ativos (Receita) 1.000

III – no resgate (todos os juros já foram realizados):
Bancos (Ativo Circulante)
a Aplicações Financeiras (Ativo Circulante) 101.000

Ou efetuando o lançamento da mesma maneira que as aplicações com juros pós-fixados:
Lançamentos:
I – no dia da aplicação:
Aplicações Financeiras (Ativo Circulante)
a Bancos (Ativo Circulante) 100.000

II – no resgate:
Bancos (Ativo Circulante)
a Diversos
a Aplicações Financeiras (Ativo Circulante) 100.000
a Juros Ativos (Receita) 1.000 101.000

2. Suponha que a empresa J4M2 efetuou uma aplicação financeira no valor de R$ 100.000,00, para resgate em 30 dias, com juros pós-fixados. No resgate, verificou-se que o saldo da aplicação era de R$ 101.000,00. Desconsidere a tributação envolvida.

Lançamentos:
I – no dia da aplicação:
Aplicações Financeiras (Ativo Circulante)

a Bancos (Ativo Circulante) 100.000

II – no resgate:
Bancos (Ativo Circulante)
a Diversos
a Aplicações Financeiras (Ativo Circulante) 100.000
a Juros Ativos (Receita) 1.000 101.000

3.13.2. Empréstimos Bancários

Os empréstimos devem ser contabilizados quando os recursos são recebidos pela empresa (na maioria dos casos, coincide com a data de assinatura do contrato).

Caso os contratos de empréstimos determinem que a liberação do montante do empréstimo seja realizada em diversas parcelas, o registro deve ser efetuado na medida em que as parcelas forem recebidas.

3.13.2.1. Empréstimos com Juros Prefixados

Neste tipo de empréstimo, a empresa sabe, no dia da transação, qual o montante dos juros incidentes sobre a operação.

Lançamentos:
I – No dia do empréstimo:
Diversos
a Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante)
Bancos (Ativo Circulante)
Juros Passivos a Transcorrer ou Juros Passivos a Vencer (Passivo Circulante e/ou Passivo Não Circulante Longo Prazo – Retificadora (*))

(*) A **Esaf** considerou, no último concurso da Receita Federal, que a conta "Juros Passivos a Transcorrer" seria classificada no "Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo".

II – Reconhecimento das despesas de juros (mensal):
Juros Passivos (Despesa)
a Juros Passivos a Transcorrer ou Juros Passivos a Vencer (Passivo Circulante e/ou Passivo Não Circulante Longo Prazo – Retificadora (*))

(*) A **Esaf** considerou, no último concurso da Receita Federal (2012), que a conta "Juros Passivos a Transcorrer" seria classificada no "Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo".

III – No pagamento do empréstimo (todos os juros já foram reconhecidos):
Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante)
a Bancos (Ativo Circulante)

Já caiu em prova!

(Analista do Mercado de Capitais-CVM-2010-Esaf) Certa empresa, em 01/12/2009, contratou um empréstimo bancário de R$ 10.000,00 pelo prazo de quatro meses, a juros de 2,5% ao mês. Se houver atraso no pagamento serão cobrados mais 2,5% ao mês ou fração. O cálculo deve ser feito de forma direta, sem considerar eventuais juros sobre juros. A empresa, já na época da contratação, utiliza o regime de competência em seus registros contábeis. Quando, no dia 30 de abril de 2010, foi efetuada a liquidação dessa dívida, a empresa, para registrar o evento em um único lançamento contábil, deverá fazer:

a)

Diversos

a Diversos

Empréstimos Bancários	10.000,00	
Despesa de Juros	1.000,00	11.000,00
a Caixa	10.250,00	
a Juros a Vencer	750,00	11.000,00

b)

Diversos

a Diversos

Empréstimos Bancários	10.000,00	
Despesa de Juros	1.250,00	11.250,00
a Caixa	10.250,00	
a Juros a Vencer	1.000,00	11.250,00

c)

Diversos

a Diversos

Empréstimos Bancários	10.000,00	
Despesa de Juros	750,00	10.750,00
a Caixa	10.000,00	
a Juros a Vencer	750,00	10.750,00

d)

Empréstimos Bancários

a Diversos

a Caixa	10.250,00	
a Juros a Vencer	1.000,00	11.250,00

e)

Diversos

a Caixa

Empréstimos Bancários	10.000,00	
Despesa de Juros	250,00	10.250,00

Certa empresa, em 01/12/2009, contratou um empréstimo bancário de R$ 10.000,00 pelo prazo de quatro meses, a juros de 2,5% ao mês.

Repare que temos que considerar as despesas de juros pelo princípio da competência. Portanto, no momento da contratação do empréstimo, se os juros já estão definidos, serão juros a vencer ou a transcorrer (conta retificadora da conta "Empréstimos a Pagar").

Empréstimo a Pagar = 10.000

Juros a Vencer = 4 x 2,5% x 10.000 = 1.000

I – Lançamento em 01/12/2009:

Diversos

a Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante)
Caixa (Ativo Circulante) 10.000
Juros a Vencer (Passivo Circulante – Retificadora (*)) 1.000 11.000
(*) Para a **Esaf,** seria Ativo Circulante.

II – Reconhecimento da despesa de juros em 31/12/2009:
Despesa de Juros (Despesa)
a Juros a Vencer (Passivo Circulante – Retificadora (*)) 250
(*) Para a **Esaf,** seria Ativo Circulante.

III – Reconhecimento da despesa de juros de 2010 (janeiro, fevereiro e março):

III.1 – Janeiro:
Despesa de Juros (Despesa)
a Juros a Vencer (Passivo Circulante – Retificadora (*)) 250
(*) Para a **Esaf,** seria Ativo Circulante.

III.2 – Fevereiro:
Despesa de Juros (Despesa)
a Juros a Vencer (Passivo Circulante – Retificadora (*)) 250
(*) Para a **Esaf,** seria Ativo Circulante.

III.3 – Março:
Despesa de Juros (Despesa)
a Juros a Vencer (Passivo Circulante – Retificadora (*)) 250
(*) Para a **Esaf,** seria Ativo Circulante.

IV – Quando, no dia 30 de abril de 2010, foi efetuada a liquidação dessa dívida, a empresa, para registrar o evento em um único lançamento contábil, deverá fazer:

IV.1 – Como o empréstimo só foi pago em 30 de abril de 2010, houve atraso de um mês, pois o pagamento deveria ter sido efetuado em 1 de abril de 2010:

Juros por Atraso = 2,5% x 10.000 = 250
Despesa de Juros (Despesa)
a Caixa (Ativo Circulante) 250

IV.2 – Pagamento do empréstimo:
Empréstimo a Pagar (Passivo Circulante)
a Caixa (Ativo Circulante) 11.000

Consolidando os dois lançamentos do dia 30 de abril, teríamos:
Diversos
a Caixa **11.250,00**

Empréstimos Bancários 11.000,00
Despesa de Juros 250,00 11.250,00
Não há resposta correta e a questão foi anulada pela banca examinadora.

Já caiu em prova!

(TRF-2006-Esaf) Ao contratar um empréstimo no Banco do Brasil para reforço de capital de giro, a empresa Tomadora S.A. contabilizou:

débito de Bancos c/Movimento R$ 500,00
crédito de Empréstimos Bancários R$ 500,00
crédito de Juros Passivos R$ 40,00

Para corrigir esse lançamento em um único registro a empresa deverá contabilizar:

(a) débito de Bancos c/Movimento R$ 500,00
débito de Juros Passivos R$ 40,00
crédito de Empréstimos Bancários R$ 540,00

(b) débito de Bancos c/Movimento R$ 460,00
débito de Juros Passivos R$ 40,00
crédito de Empréstimos Bancários R$ 500,00

(c) débito de Bancos c/Movimento R$ 540,00
crédito de Empréstimos Bancários R$ 500,00
crédito de Juros Ativos R$ 40,00

(d) débito de Juros Passivos R$ 40,00
crédito de Bancos c/Movimento R$ 40,00

(e) débito de Juros Passivos R$ 80,00
crédito de Bancos c/Movimento R$ 40,00

Empresa: Tomadora S.A.
Contrato: empréstimo no Banco do Brasil
Lançamento Efetuado:
débito de Bancos c/Movimento R$ 500,00
crédito de Empréstimos Bancários R$ 500,00
crédito de Juros Passivos R$ 40,00

Para corrigir esse lançamento em um único registro a empresa deverá contabilizar:
I – Pelo lançamento efetuado:

Bancos		Empréstimos		Juros Passivos	
500			500		40

II – Lançamento correto do contrato de empréstimo: repare que, nessa questão, a empresa já efetuou o pagamento dos juros no momento da aquisição do empréstimo,

recebendo somente o valor líquido.

Diversos

a Empréstimos Bancários (Passivo Circulante)

Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 460,00

Juros Passivos (Despesa) 40,00 500,00

Bancos		Empréstimos		Juros Passivos	
460			500	40	

III – Correção do lançamento efetuado (com um único registro):

Débito de Juros Passivos R$ 80,00

Crédito de Bancos Conta Movimento R$ 40,00

Bancos		Empréstimos		Juros Passivos	
500	40 (III)		500	80 (III)	40
460				40	

A alternativa "e" é a correta.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Contabilidade-TJ/ES-2011-Cespe) Em um modelo de plano de contas, a conta encargos financeiros a transcorrer, de natureza devedora, é retificadora de empréstimos e financiamentos, tanto no passivo circulante como no passivo não circulante.

Encargos financeiros a transcorrer ou juros passivos a transcorrer são contas de natureza devedora retificadora das contas de empréstimos e financiamentos a pagar, podendo classificar-se no passivo circulante ou no passivo não circulante longo prazo. O item está correto.

3.13.2.2. Empréstimos com Juros Pós-Fixados

Neste tipo de empréstimo, a empresa somente sabe qual o montante dos juros incidentes sobre a operação no dia do vencimento.

Lançamentos:

I – No dia do empréstimo:

Bancos (Ativo Circulante)

a Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante)

II – No pagamento do empréstimo:

Diversos

a Bancos (Ativo Circulante)

Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante)

Juros Passivos (Despesa)

Exemplo: Suponha que a empresa J4M2 efetuou um empréstimo bancário no valor de R$ 100.000,00, para resgate em 30 dias, com juros pós-fixados. No pagamento, verificou-se que o saldo do empréstimo a pagar era de R$ 101.000,00.

Lançamentos:
I – No dia do empréstimo:
Bancos (Ativo Circulante)
a Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante) 100.000

II – No pagamento do empréstimo:
Diversos
a Bancos (Ativo Circulante)

Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante)	100.000	
Juros Passivos (Despesa)	1.000	101.000

3.13.3. Operações com Duplicatas

Cobrança Simples de Duplicatas

– cobrança simples: **remessa de títulos ao banco que presta serviço à empresa, cobrando-o dos respectivos devedores**;
– a empresa **transfere a posse dos títulos ao banco, mas a propriedade continua com a empresa**;
– haverá **despesas bancárias na cobrança de duplicatas**;
– quando as duplicatas forem pagas, o banco creditará na conta da empresa, avisando-a por meio de um aviso de crédito.
– os lançamentos efetuados são:
– envio das duplicatas ao banco:

Títulos em Cobrança
a Endossos para Cobrança

Despesas Bancárias (Despesa)
a Banco Conta Movimento (Ativo Circulante)

Títulos em Cobrança: conta de compensação do ativo;
Endossos para Cobrança: conta de compensação do passivo.

Nota: as contas de compensação não causam alteração no patrimônio da empresa e, normalmente, não são cobradas em prova. Por esse motivo, ao realizar os lançamentos nos exemplos e exercícios, me concentrarei naqueles que utilizam contas patrimoniais (ativo, passivo e patrimônio líquido) e de resultado (receitas e despesas).

– aviso bancário de recebimento (aviso de crédito):
Endossos para Cobrança

a Títulos em Cobrança

Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
a Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)

Caso o cliente pague a duplicada com atraso, haverá a cobrança de juros e multa.
– aviso bancário de recebimento (aviso de crédito): pagamento com atraso:
Endossos para Cobrança
a Títulos em Cobrança

Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
a Diversos
a Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)
a Juros Ativos (Receita)

Exemplo:

Suponha que a empresa J4M2, em 2/2/2009, enviou R$ 100.000,00 em duplicatas a receber para cobrança simples ao banco (suponha que o banco cobrou R$ 500,00 de despesas bancárias). Além disso, no dia 2/3/2009, os clientes pagaram todas as duplicatas e o banco enviou à empresa o aviso de recebimento. Efetue os lançamentos contábeis, sem considerar as contas de compensação.

I – No envio das duplicatas ao banco:
Despesas Bancárias (Despesa)
a Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 500

II – Aviso bancário de recebimento:
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
a Duplicatas a Receber (Ativo Circulante) 100.000

Desconto de Duplicatas

Nas operações de desconto de duplicatas, a **empresa transfere a posse e a propriedade para o banco, que pagará pelas duplicatas um valor descontado dos juros cobrados na operação**.

Normalmente, os **juros são estipulados em função do prazo que falta para a liquidação dos títulos**.

A empresa continua responsável, juntamente com os devedores, pelo pagamento das duplicatas (se os devedores não pagarem ao banco, a empresa é que terá que pagar a dívida).

Portanto, a empresa só poderá dar baixa nas duplicatas descontadas mediante um aviso de recebimento, pois, caso contrário, o banco debitará a conta-corrente da empresa, passando as duplicatas para cobrança simples, caso não sejam devolvidas à empresa.

Repare que a essência da transação de desconto de duplicatas corresponde a um

empréstimo que o banco faz para a empresa. Não entendeu? Vou explicar de forma diferente.

Suponha que a empresa possui créditos a receber em virtude de uma venda realizada a prazo (duplicatas a receber), mas não está disposta a esperar o recebimento, pois precisa de dinheiro no momento.

Com isso, a empresa desconta as duplicatas no banco, recebe o dinheiro no momento do desconto e o banco cobra juros por isso, tendo em vista que só receberá o dinheiro do "suposto empréstimo" (desconto de duplicatas) por ocasião do pagamento das duplicatas a receber pelos clientes da empresa ou, caso os clientes não paguem no vencimento, pelo pagamento da própria empresa.

Como o desconto de duplicatas é um suposto empréstimo que o banco faz para a empresa (essência sobre a forma), é uma obrigação da empresa (dívida com o banco). Portanto, pelas novas regras contábeis, as "Duplicatas Descontadas" devem ser classificadas no Passivo (circulante ou não circulante).

A classificação em circulante ou não circulante dependerá do prazo de vencimento das duplicatas. Veremos o assunto novamente em capítulo posterior. Contudo, vamos ver os conceitos principais.

Se o balanço é feito em 31/12/20XX a regra geral é:

– o curto prazo (circulante) **é até** 31/12/20XX+1 (até o término do exercício seguinte ou até 12 meses após o balanço).
– o longo prazo (não circulante) é **após** 31/12/20XX+1 (após o término do exercício seguinte ou após 12 meses após o balanço).

Os lançamentos efetuados nas operações de desconto de duplicatas são:

I – No envio de duplicata para desconto:

Diversos
a Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
Juros Passivos (Despesa)

Dependendo do prazo de vencimento das duplicatas (em mês diferente do mês do desconto), primeiramente, devem ser consideradas as despesas de juros no desconto de duplicatas como juros a transcorrer e, pelo princípio da competência, apropriar essas despesas na medida em que os meses forem passando.

Diversos
a Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
Juros Passivos a Transcorrer ou Juros a Apropriar (Passivo Circulante – Retificadora) (*)

II – Reconhecimento da despesa financeira:
Juros Passivos (Despesa)
a Juros Passivos a Transcorrer ou Juros a Apropriar (Passivo Circulante – Retificadora) (*)

(*) **A Esaf, na última prova de AFRFB (2012), considerou a conta "Duplicatas Descontadas" como Passivo Circulante, mas classificou os "Juros Passivos a Transcorrer" (Despesa Antecipada) como uma conta do Ativo Circulante. Entendo que os juros passivos a transcorrer, nesta situação das duplicatas descontadas, deveriam ser retificadores da conta relacionada aos juros no passivo (conta "Duplicatas Descontadas"). Contudo, para a banca, o lançamento seria o seguinte:**

Diversos
a Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
Juros Passivos a Transcorrer ou Juros a Apropriar (Ativo Circulante)

Veja a questão: Já caiu em prova!

(AFRFB-2012-Esaf) A empresa Redesconto S.A. trabalha com o desconto de duplicatas. Considerando que a operação de desconto foi realizada com duplicatas que tinham vencimento em 30, 60, 90 e 120 dias, o valor dos juros descontados a serem reconhecidos no ato da operação devem ser contabilizados como
a) conta redutora das duplicatas descontadas no Passivo.
b) conta redutora das Receitas, no Resultado.
c) despesa antecipada, no Ativo Circulante.
d) despesas financeiras no Resultado.
e) conta redutora das duplicatas descontadas no Ativo.

Como não foi informado, explicitamente, que o mês do vencimento é diferente do mês do desconto, utilize a seguinte regra:

Prazo de vencimento $<$ 30 dias mesmo mês (utilizar contas de despesa: "Encargos Financeiros" ou "Despesas Financeiras" ou "Juros Passivos").

Prazo de vencimento $\geq$ 30 dias mês diferente (utilizar conta de despesa antecipada: "Encargos Financeiros a Transcorrer ou a Apropriar" ou "Despesas Financeiras a Transcorrer ou a Apropriar" ou "Juros Passivos a Transcorrer ou a Apropriar").

Lançamento:
Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
Débito: Juros Passivos a Transcorrer ou Juros a Apropriar (Ativo Circulante) – despesa antecipada, no Ativo Circulante

Crédito: Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante)
A alternativa "c" é a correta.

III – Aviso de Recebimento (pagamento da duplicata pelo cliente):
Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante)
a Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)

Pagamento da duplicata pelo cliente ao banco com atraso: caso o cliente não pague no vencimento, o banco já cobra da empresa que descontou a duplicata, que fica na situação de "cobrança simples".

Nesta situação, o lançamento seria semelhante à falta de pagamento pelo cliente.

IV – Falta de pagamento pelo cliente:
Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante)
a Banco Conta Movimento (Ativo Circulante)

A partir daí, a duplicata fica em cobrança simples.

Já caiu em prova!

(Técnico em Contabilidade-Exame de Suficiência-2012-1) Em 31.1.2012, uma sociedade empresária efetuou o desconto de duplicatas a receber, que totalizava R$10.000,00, com vencimento para 29.2.2012. Para efetuar a operação, a instituição estabeleceu o valor de R$300,00 a titulo de encargos financeiros. O registro CORRETO da operação de desconto de duplicatas em 31.1.2012 é:

a)

Débito: Bancos Conta Movimento – Ativo	R$ 9.700,00
Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer – Passivo	R$ 300,00
Crédito: Duplicatas Descontadas – Passivo	R$ 10.000,00

b)

Débito: Bancos Conta Movimento – Ativo	R$ 9.700,00
Débito: Despesa Financeira	R$ 300,00
Crédito: Duplicatas Descontadas – Passivo	R$ 10.000,00

c)

Débito: Bancos Conta Movimento – Ativo	R$ 9.700,00
Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer – Passivo	R$ 300,00
Crédito: Duplicatas Descontadas – Ativo	R$ 10.000,00

d)

Débito: Bancos Conta Movimento – Ativo	R$ 9.700,00
Débito: Despesa Financeira	R$ 300,00
Crédito: Duplicatas Descontadas – Ativo	R$ 10.000,00

A empresa realizou, em 31/01/2012, um desconto de duplicatas a receber, no valor de R$ 10.000,00, com vencimento em 29/02/2012, com a incidência de encargos financeiros no valor de R$ 300,00.

Como o mês do vencimento das duplicatas (fevereiro) é diferente do mês do desconto (janeiro), deve ser utilizada a conta "Encargos Financeiros a Transcorrer" (conta retificadora do Passivo Circulante). Portanto, o lançamento no momento do desconto das duplicatas seria:

Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) R$ 9.700,00

Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Circulante – Retificadora) (*) R$ 300,00

Crédito: Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante) R$ 10.000,00

(*) Repare que o entendimento do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é o que considero correto, ou seja, a classificação dos "Encargos Financeiros a Transcorrer" como retificadora do passivo circulante, relacionados com a conta que lhes originaram ("Duplicatas Descontadas"). Mais uma vez ressalto que a Esaf, na última prova de AFRFB, considerou esta conta "Encargos Financeiros a Transcorrer" como Ativo Circulante (no caso, de desconto de duplicatas). A alternativa "a" é a correta.

Já caiu em prova!

(Analista-Contabilidade-IRB-2006-Esaf) A empresa Westímulo Ltda., credora de diversos títulos a receber, contratou um desconto bancário no valor de R$ 300.000,00 com encargos bancários de 6%, remetendo ao estabelecimento financeiro o respectivo bordereaux em 4 de setembro de 2005. Na remessa do bordereaux, além do lançamento nas contas de compensação, a empresa fez o seguinte lançamento (assinale o registro correto):

a) Bancos conta Movimento
a Diversos
a Duplicatas Descontadas R$ 282.000,00
a Encargos Bancários R$ 18.000,00 R$ 300.000,00

b) Bancos conta Movimento
a Diversos
a Duplicatas a Receber R$ 282.000,00
a Encargos Bancários R$ 18.000,00 R$ 300.000,00

c) Diversos
a Duplicatas Descontadas
Bancos conta Movimento R$ 300.000,00
Encargos Bancários R$ 18.000,00 R$ 318.000,00

d) Diversos
a Duplicatas a Receber
Bancos conta Movimento R$ 282.000,00
Encargos Bancários R$ 18.000,00 R$ 300.000,00

e) Diversos
a Duplicatas Descontadas
Bancos conta Movimento R$ 282.000,00
Encargos Bancários R$ 18.000,00 R$ 300.000,00

Empresa: Westímulo Ltda.

Duplicatas Descontadas = R$ 300.000,00;

Encargos bancários = 6%

Encargos Bancários = 6% x 300.000 = R$ 18.000,00

I – Lançamento na remessa do bordereaux:

Como a questão não especificou o vencimento das duplicatas descontadas, considere que foi no mesmo mês. Portanto, a conta utilizada no lançamento será de despesa (Encargos Bancários).

Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 282.000
Débito: Encargos Bancários (Despesa) 18.000
Crédito: Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante) 300.000

Ou,

Diversos
a Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 282.000
Encargos Bancários (Despesa) 18.000 300.000

A alternativa "e" é a correta.

Já caiu em prova!

(AFC-STN-2005-Esaf) A empresa Mersa S.A., em agosto de 2004, contratou operação de desconto de duplicatas no valor de R$ 150.000,00, com encargos iniciais de 4%. Em 15 de setembro o título venceu, mas o cliente não o quitou, tendo a empresa acertado a operação com o Banco, mantendo a duplicata em cobrança. Em 30 de setembro o cliente providenciou a quitação da letra no Banco, com juros de 6%. Para registrar o evento de 30/09/04 o Setor de Contabilidade da Mersa S.A. efetuou o seguinte lançamento:

a) Diversos
a Duplicatas Descontadas
Bancos conta Movimento R$ 150.000,00
Juros Ativos R$ 9.000,00 R$ 159.000,00

b) Duplicatas Descontadas
a Diversos
Bancos conta Movimento R$ 150.000,00
Juros Ativos R$ 9.000,00 R$ 159.000,00

c) Bancos conta Movimento
a Diversos
a Duplicatas a Receber R$ 150.000,00
Juros Ativos R$ 9.000,00 R$ 159.000,00

d) Bancos conta Movimento
a Diversos
a Duplicatas Descontadas R$ 150.000,00
Juros Ativos R$ 9.000,00 R$ 159.000,00

e) Diversos
a Diversos
Bancos conta Movimento R$ 150.000,00
Bancos conta Movimento R$ 9.000,00 R$ 159.000,00
a Duplicatas a Receber R$ 150.000,00
Juros Ativos R$ 9.000,00 R$ 159.000,00

Empresa: Mersa S.A.

Desconto de duplicatas = R$150.000,00, com encargos iniciais de 4% (agosto de 2004).

15/setembro/2004: Título venceu, mas o cliente não o quitou, tendo a empresa acertado

a operação com o Banco, mantendo a duplicata em cobrança.

30/setembro/2004: cliente providenciou a quitação da letra no Banco, com juros de 6%.

Registro do evento de 30/09/04 = ?

I – Remessa de Duplicatas para o banco para desconto

Cálculo dos Encargos

Juros Passivos a Transcorrer = 4% x 150.000 = 6.000 (como o desconto foi em agosto/2004 e o vencimento das duplicatas é em setembro/2004, será utilizada a conta "Juros Passivos a Transcorrer").

Lançamento:

Débito: Banco Conta Movimento (Ativo Circulante) 144.000

Débito: Juros Passivos a Transcorrer (Passivo Circulante – Retificadora ou Ativo Circulante para a Esaf) 6.000

Crédito: Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante) 150.000

Em razonetes:

Bancos	
SI 144.000 (I)	
SI + 144.000	

Duplicatas Descontadas	
	150.000 (I)

Juros Passivos a Transcorrer	
6.000 (I)	

II – Em 15/setembro, o título venceu, o cliente não quitou a dívida. De acordo com a questão, a empresa acertou a operação com o Banco e manteve a duplicata em cobrança. Logo, a empresa efetuou o seguinte lançamento:

Débito: Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante) 150.000

Crédito: Banco Conta Movimento (Ativo Circulante) 150.000

Em razonetes:

Bancos	
SI 144.000 (I)	150.000 (II)
SI – 6.000	

Duplicatas Descontadas	
150.000 (II)	150.000 (I)
	0

III – 30/setembro: Quitação da Duplicata pelo cliente com atraso: neste caso, as Duplicatas estão em cobrança, ou seja, não são mais Duplicatas Descontadas. Logo, os juros por atraso no pagamento ficam para a empresa.

Cálculo dos Encargos

Juros Ativos = 6% x 150.000 = 9.000

Lançamento:

Débito: Banco Conta Movimento (Ativo Circulante) 159.000

Crédito: Duplicatas a Receber (Ativo Circulante) 150.000

Crédito: Juros Ativos (Receita) 9.000

Ou,

Bancos conta Movimento

a Diversos (indica que há diversos créditos)

a Duplicatas a Receber R$ 150.000,00

a Juros Ativos R$ 9.000,00 R$ 159.000,00

Em razonetes:

Bancos	
SI 144.000 (I) 159.000 (III)	150.000 (II)
SI + 153.000	

Duplicatas a Receber	
SI	150.000 (III)
SI – 150.000	

Juros Ativos	
	9.000 (IIII)

A alternativa "c" é a correta.

Já caiu em prova!

(Analista-Contabilidade-MPU-2004-Esaf) A firma comercial Alameda & Alamares, em primeiro de março, contratou na Caixa Econômica Federal o desconto de uma duplicata no valor de R$ 2.000,00. Em 30 de março recebeu o aviso de recebimento desse título de crédito e efetuou os lançamentos contábeis cabíveis. No dia seguinte, a empresa recebeu aviso bancário comunicando que houvera um lapso no aviso anterior: a duplicata não fora efetivamente quitada no vencimento, ainda estava em cobrança. Para corrigir corretamente o lançamento, que se tornou indevido em razão do erro bancário, a firma deverá fazer o seguinte lançamento no livro Diário:

a) Duplicatas a Receber
a Duplicatas Descontadas R$ 2.000,00

b) Bancos c/Movimento
a Duplicatas Descontadas R$ 2.000,00

c) Duplicatas a Receber
a Bancos c/Movimento R$ 2.000,00

d) Duplicatas Descontadas
a Duplicatas a Receber R$ 2.000,00

e) Duplicatas Descontadas
a Bancos c/Movimento R$ 2.000,00

Empresa: Alameda & Alamares

01/março: contratou na Caixa Econômica Federal o

Desconto de Duplicata = R$ 2.000,00

30/março: recebeu o aviso de recebimento desse título de crédito

No dia seguinte, a empresa recebeu aviso bancário comunicando que houvera um lapso

no aviso anterior: a duplicata não fora efetivamente quitada no vencimento, ainda estava em cobrança.

Lançamento para corrigir o erro = ?

I – 30/março: Aviso de Recebimento da Duplicata pelo Banco:

Débito: Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante) 2.000
Crédito: Duplicatas a Receber (Ativo Circulante) 2.000

II – 31/março: informação pelo Banco de que houve um erro e a referida duplicata ainda não foi paga e que a duplicata ainda está em cobrança, ou seja, virou cobrança simples. Os lançamentos de correção seriam:

II.1 – Estorno do lançamento anterior: o que era débito vira crédito e vice-versa.

Débito: Duplicatas a Receber (Ativo Circulante) 2.000
Crédito: Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante) 2.000

II.2 – Se a duplicata não foi paga pelo cliente no vencimento, a empresa que descontou a duplicata junto ao banco deve pagar e a duplicata fica em cobrança simples.

Débito: Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante) 2.000
Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 2.000

Consolidando os dois lançamentos:

Débito: Duplicatas a Receber (Ativo Circulante) = 2.000
Crédito: Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante) = 2.000
Débito: Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante) = 2.000
Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) = 2.000

Como há um débito de R$ 2.000,00 na conta “Duplicatas Descontadas” e um crédito de mesmo valor, no lançamento consolidado, o saldo da conta será zero, ou seja, não há lançamento, pois o débito anulou crédito. Portanto, o lançamento consolidado seria:

Débito: Duplicatas a Receber (Ativo Circulante) 2.000
Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 2.000

Ou,

Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)
a Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 2.000

A alternativa “c” é a correta.

Já caiu em prova!

(TRF-2003-Esaf) A empresa Comercial Luna Ltda. descontou uma duplicata em 01.07.03, pelo prazo de 25 dias, no valor de R$ 1.000,00. O Banco deduziu do valor a importância de R$ 50,00, referentes a Despesas Financeiras. Assinale a opção em que o registro contábil da operação está correto.

a) Diversos

a Duplicatas a Receber 1.000,00
Bancos Conta Movimento 950,00
Despesas Financeiras 50,00
b) Diversos
a Duplicatas Descontadas 1.000,00
Bancos Conta Movimento 950,00
Despesas Financeiras 50,00
c) Duplicatas a Receber 1.000,00
a Diversos
a Bancos Conta Movimento 950,00
a Despesas Financeiras 50,00
d) Duplicatas Descontadas 1.000,00
a Diversos
a Bancos Conta Movimento 950,00
a Despesas Financeiras 50,00
e) Bancos Conta Movimento 1.000,00
a Diversos
a Duplicatas a Receber 950,00
a Despesas Financeiras 50,00

Empresa: Comercial Luna Ltda.
Desconto de Duplicata (em 01.07.03):

– Valor = R$ 1.000,00
– Despesas Financeiras = R$ 50,00

Repare que a questão informou que o prazo de vencimento das duplicatas é em 25 dias. Como não foi informado, explicitamente, que o mês do vencimento é diferente do mês do desconto, utilize a seguinte regra:

Prazo de vencimento < 30 dias mesmo mês (utilizar contas de despesa: “Encargos Financeiros” ou “Despesas Financeiras” ou “Juros Passivos”).

Prazo de vencimento ≥ 30 dias mês diferente (utilizar conta de despesa antecipada: “Encargos Financeiros a Transcorrer ou a Apropriar” ou “Despesas Financeiras a Transcorrer ou a Apropriar” ou “Juros Passivos a Transcorrer ou a Apropriar”).

O lançamento, no caso concreto da questão, seria:

Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 950
Débito: Despesas Financeiras (Despesa) 50
Crédito: Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante) 1.000

Ou,

Diversos
a Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 950
Despesas Financeiras (Despesa) 50 1.000

A alternativa “b” é a correta.

Empréstimo sob Caução de Duplicatas

– **Caução: entrega das duplicatas ao banco como garantia do empréstimo feito pela empresa** (o valor do empréstimo deve ser inferior ao valor das duplicatas). Ou seja, é uma operação de empréstimo que a empresa efetua junto a um banco, na qual este exige que a beneficiada entregue-lhe títulos em garantia.
– O **valor dos títulos caucionados é sempre superior ao valor liberado**. O banco poderá exigir a emissão de uma nota promissória no valor total do empréstimo.
– A **empresa transfere a posse e a propriedade das duplicatas ao banco**.
– Na operação, há cobrança de despesas bancárias.

Os lançamentos efetuados são:

– envio das duplicatas ao banco:

Títulos em Caução
a Endossos para Caução

Títulos em Caução: conta de compensação do ativo; e
Endossos para Caução: conta de compensação do passivo.

– liberação do empréstimo:

Diversos
a Empréstimos sob Caução (Passivo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
Despesas Bancárias (Despesas)

– recebimento das duplicatas pelo banco:

Endossos para Caução
a Títulos em Caução

Diversos
a Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
Empréstimo sob Caução (Passivo Circulante)

Exemplo:

Suponha que a empresa J4M2, em 2/2/2009, realizou um empréstimo sob caução de duplicatas, no valor de R$ 80.000,00 (houve cobrança de despesas bancárias no valor de R$ 500,00). O empréstimo foi garantido com duplicatas no valor de R$ 100.000,00. Além disso, no dia 2/3/2009, os clientes pagaram todas as duplicatas e o banco enviou à empresa o aviso de recebimento. Efetue os lançamentos contábeis, sem considerar as contas de compensação.

I – Liberação do empréstimo:

Diversos

a Empréstimos sob Caução (Passivo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 79.500
Despesas Bancárias (Despesas) 500 80.000

II – Recebimento das duplicatas pelo banco: como foram recebidos R$ 100.000,00, temos R$ 80.000,00 para pagar o empréstimo e o restante vai para a conta-corrente da empresa (R$ 100.000,00 – R$ 80.000,00 = R$ 20.000,00).
Diversos
a Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 20.000
Empréstimo sob Caução (Passivo Circulante) 80.000 100.000

3.13.4. *Factoring*

Factoring **são pessoas jurídicas de fomento comercial, de prestação cumulativa e contínua de serviços**, tais como:

- de assessoria creditícia e mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, e administração de contas a receber e a pagar;
- compra de direitos creditórios resultantes de vendas de bens a prazo ou de prestação de serviços; esta, na prática, é a principal atividade da factoring, que paga pelos títulos representativos de tais direitos um valor menor que seu valor de face, ou seja, adquire-os com deságio.
- **O que diferencia a operação de *factoring* da operação de desconto bancário é que a primeira compra o título sem direito de regresso (a empresa que descontou as duplicatas é devedora solidária junto com seus clientes). Em função disso, o deságio cobrado pela *factoring* costuma ser maior que o desconto bancário, uma vez que assume integralmente o risco do crédito.**

Lançamento:
– no envio de duplicata para a empresa de factoring:
Diversos
a Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
Despesas Financeiras (Despesa)

Exemplo:

Suponha que a empresa J4M2, em 2/2/2009, enviou R$ 100.000,00 em duplicatas a receber para desconto em uma empresa de factoring (suponha que a referida empresa cobrou R$ 3.000,00 de despesas financeiras). Efetue o lançamento contábil, sem considerar as contas de compensação.

I – No envio de duplicata para a empresa de factoring:

Diversos
a Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 97.000
Despesas Financeiras (Despesa) 3.000 100.000

3.13.5. Variações Monetárias

As variações monetárias correspondem a ajustes realizados nos valores de direitos e/ou obrigações decorrentes da atualização de seus valores, seja em função de índices ou coeficientes (variação monetária), ou seja em função de taxa de câmbio (variação cambial). Essas variações (monetárias ou cambiais) serão classificadas como receitas ou despesas financeiras.

As variações cambiais decorrem de atualização de direitos e/ou obrigações (realizados em moeda estrangeira), em virtude de uma variação na taxa de câmbio, ou seja, devido à valorização ou à desvalorização da moeda nacional em relação à moeda estrangeira.

Considerando uma economia em que a moeda nacional se desvaloriza em relação à moeda estrangeira, a atualização de uma obrigação contraída em moeda estrangeira gera uma variação cambial passiva. Nesse caso, a atualização de um direito gera uma variação cambial ativa.

Por outro lado, se a moeda nacional valorizar em relação à moeda estrangeira, a atualização de uma obrigação contraída em moeda estrangeira gera uma variação cambial ativa. Nesse caso, a atualização de um direito gera uma variação cambial passiva.

Exemplo:

Considere que a empresa J4M2 contraiu um empréstimo no valor de US$ 500.000,00 (quinhentos mil dólares), em 1º/1/2009 (Taxa de Câmbio: US$ 1,00 = R$ 0,90). Quando do encerramento do primeiro mês após a obtenção do empréstimo, a taxa de câmbio era US$ 1,00 = R$ 1,00. Efetue os lançamentos contábeis:

I – na aquisição do empréstimo:
Empréstimo (em Real) = 500.000 x 0,90 = 450.000
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
a Empréstimos em Moeda Estrangeira (Passivo Circulante) 450.000

II – no encerramento do mês:
Empréstimo (em Real) = 500.000 x 1,00 = 500.000
Variação Cambial Passiva = 500.000 – 450.000 = 50.000
Variação Cambial Passiva (Despesa)
a Empréstimo em Moeda Estrangeira (Passivo Circulante) 50.000

III – suponha, agora, que ao final do segundo mês após a obtenção do empréstimo, a taxa de câmbio era US$ 1,00 = R$ 0,95. Nesse caso, o lançamento seria:

Empréstimo (em Real) = 500.000 x 0,95 = 475.000
Variação Cambial Ativa = 500.000 – 475.000 = 25.000
Empréstimo em Moeda Estrangeira (Passivo Circulante)
a Variação Cambial Ativa (Receita) 25.000

3.14 Importante para a prova

Fatos administrativos: fatos permutativos, fatos modificativos e fatos mistos.

Fatos permutativos, qualitativos ou compensativos: não afetam o PL ou o afetam apenas **qualitativamente**. Não envolvem despesas nem receitas. São meras permutações entre bens, direitos e obrigações. Exemplos:

Caixa (+AC) Salários a Pagar (–PC) Lucros Acumulados (–PL)

a Clientes (–AC) a Bancos Conta Movimento (–AC) a Reserva Legal (+PL)

Fatos modificativos: afetam **quantitativamente** o PL, aumentando-o ou diminuindo-o. Em geral, envolvem despesas ou receitas, mas nem sempre.

Fatos modificativos aumentativos: aumentam o PL. Exemplos:

Aluguéis a Receber (+ AC)

a Receita de Aluguéis (+ PL)

Nesse caso, a receita é registrada mesmo sem ter havido o recebimento, devido ao Princípio da Competência.

Multas Fiscais (– PC) → perdão de multas

a Outras Receitas Operacionais (+ PL)

Caixa

a Capital Social → fato modificativo que não envolve conta de resultado.

Fatos modificativos diminutivos: diminuem o PL. Exemplos:

Despesas de Aluguéis (– PL)	IPTU (– PL)
a Caixa (– AC)	a IPTU a Pagar (+ PC)

Nesse último caso, o registro da despesa é feito mesmo sem ter havido o desembolso, devido ao Princípio da Competência.

Fatos mistos ou compostos: compreendem um fato permutativo e um fato modificativo ao mesmo tempo. Também podem ser aumentativos ou diminutivos.

Fatos mistos aumentativos:

Caixa (+ AC)	110	Fornecedores (– PC)	100
a Clientes (– AC)	100	a Bancos (– AC)	95
a Juros Ativos (+ PL)	10	a Descontos Obtidos (+ PL)	5

Fatos mistos diminutivos:

Caixa (+ AC)	95	Fornecedores (– PC)	80
Descontos Concedidos (– PL)	5	Juros Passivos (– PL)	4
a Clientes (– AC)	100	Caixa (– AC)	84

Representação da conta (razonete):

Conta	
Débito	Crédito
Saldo	Saldo

Natureza das contas: devedora ou credora (possuem saldo devedor ou credor).
Contas do Ativo: devedoras (exceto contas retificadoras).
Contas do Passivo: credoras (exceto contas retificadoras).
Contas de Despesas: devedoras.
Contas de Receitas: credoras.

As contas devedoras aumentam com os débitos e as contas credoras, com os créditos.
Escrituração: Método das Partidas Dobradas.
Total débitos = Total créditos.

1. Para elementos patrimoniais:
a. toda vez que aumentar o Ativo, DEBITAR a respectiva conta; b. toda vez que diminuir o Ativo, CREDITAR a respectiva conta; c. toda vez que aumentar o Passivo ou PL, CREDITAR a respectiva conta; d. toda vez que diminuir o Passivo ou PL, DEBITAR a respectiva conta.
2. Para os elementos de resultado:
e. toda vez que ocorrer uma despesa, DEBITAR a respectiva conta; f. toda vez que se realizar uma receita, CREDITAR a respectiva conta.

ATIVO		PASSIVO ou PL	
Aumento	Diminuição	Diminuição	Aumento
DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO
DESPESA		RECEITA	
Quando Ocorrer despesa	Estorno ou encerramento do Exercício	Estorno ou encerramento do Exercício	Quando ocorrer receita
DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO

→ EXCEÇÃO: contas retificadoras.

Método das Partidas Dobradas:
– todo débito corresponde a um crédito de igual valor;
– o valor total dos débitos é sempre igual ao valor total dos créditos;
– o total dos saldos devedores é sempre igual ao total dos saldos credores;
– o Ativo Total é sempre igual ao Passivo Total;
– não há devedor sem credor (cada registro é feito duas vezes: uma a débito e outra a crédito).

Escrituração:
1 – identificar as contas;
2 – classificá-las em Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Receitas ou Despesas;
3 – verificar se o saldo está aumentando ou diminuindo;
4 – aplicar o mecanismo de débito e crédito (lançamento) e verificar o “Método das Partidas Dobradas”.

Lançamento (registro de um fato contábil):

D – (conta debitada) → aplicação
C – (conta creditada) → origem

Aplicação = débito
origem = crédito

Exemplo:

Caixa	Estoques	Fornecedores
a Clientes	a Fornecedores	a Bancos

– As contas debitadas representam as aplicações (para onde foi o dinheiro). As contas creditadas representam as origens (de onde veio o dinheiro).
– O dinheiro que foi aplicado no Caixa teve como origem o pagamento de clientes.
– Os valores aplicados nos estoques (compra de mercadorias) tiveram origem no crédito concedido pelos fornecedores.
– Os valores aplicados no pagamento de fornecedores tiveram origem no saldo da conta bancária (pagamento em cheque).

Diário:
– obrigatório (exigido pelo Código Civil);
– principal (registra todos os fatos contábeis);
– comum (para todas as empresas);
– cronológico (fatos contábeis registrados em ordem cronológica).

Livro Caixa:
– facultativo;
– auxiliar (controla apenas a conta Caixa);
– comum (para todas as empresas);
– cronológico (fatos contábeis registrados em ordem cronológica).

Razão:
– obrigatório (pela legislação comercial e fiscal);
– principal (registra todos os fatos contábeis);
– sistemático (fatos contábeis são registrados por conta e não por ordem cronológica).

Livros especiais:
– registro de ações nominativas;
– transferência de ações nominativas;
– registro de partes beneficiárias nominativas;
– transferências de partes beneficiárias nominativas;
– atas das assembleias gerais;
– presença de acionistas;

– atas das reuniões do Conselho de Administração, se houver, e atas das reuniões de diretoria;
– atas e pareceres do Conselho Fiscal.

Fórmulas de Lançamento:

– 11 – Primeira fórmula – 1 débito e 1 crédito.
– 12 – Segunda fórmula – 1 débito e 2 (*) créditos.
– 21 – Terceira fórmula – 2 (*) débitos e 1 crédito.
– 22 – Quarta fórmula – 2 (*) débitos e 2 (*) créditos.

(*) Onde vocês estão lendo "2", entenda-se "mais de um..."

Erros de Escrituração:

– Valor: ao invés de debitar ou creditar determinado valor, debita-se ou credita-se outro;
– Título: é utilizado o nome de uma conta, quando se deveria utilizar o nome de outra;
– Inversão: quando a conta deveria ser debitada e foi creditada ou quando a conta deveria ser creditada e foi debitada;
– Duplo Registro: quando um lançamento que já havia sido feito é realizado pela segunda vez;
– Omissão: quando o lançamento não é realizado; e
– Histórico Incorreto: quando o fato ocorrido não corresponde ao descrito no histórico do lançamento.

Formas de Correção:

– estorno;
– complementação;
– transferência;
– ressalva.

Escrituração de Operações Financeiras

Aplicações com Rendimentos Prefixados:

I – No dia da aplicação:

Aplicações Financeiras (Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante "Realizável a Longo Prazo)
a Diversos
a Bancos (Ativo Circulante)
a Juros Ativos a Transcorrer (Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante "Realizável a Longo Prazo (*))

(*) Seguindo a lógica da **Esaf**, deveria ser classificada como Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante.

II – Reconhecimento das receitas de juros (mensal):

Juros Ativos a Transcorrer (Ativo Circulante (*))
a Juros Ativos (Receita)
(*) Seguindo a lógica da **Esaf**, deveria ser classificada como Passivo Circulante.

III – No resgate:
Bancos (Ativo Circulante)
a Aplicações Financeiras (Ativo Circulante)

Aplicações com Rendimentos Pós-Fixados

I – No dia da aplicação:
Aplicações Financeiras (Ativo Circulante ou ANC "RLP")
a Bancos (Ativo Circulante)

II – No resgate:
Bancos (Ativo Circulante)
a Diversos
a Aplicações Financeiras (Ativo Circulante)
a Juros Ativos (Receita)

Empréstimos com Juros Prefixados:

I – No dia do empréstimo:
Diversos
a Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante)
Bancos (Ativo Circulante)
Juros Passivos a Transcorrer ou Juros Passivos a Vencer (Passivo Circulante e/ou Passivo Não Circulante Longo Prazo – Retificadora (*))
(*) A **Esaf** considerou, no último concurso da Receita Federal (2012), que a conta "Juros Passivos a Transcorrer" seria classificada no "Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo".

II – Reconhecimento das despesas de juros (mensal):
Juros Passivos (Despesa)
a Juros Passivos a Transcorrer ou Juros Passivos a Vencer (Passivo Circulante e/ou Passivo Não Circulante Longo Prazo – Retificadora (*))
(*) A **Esaf** considerou, no último concurso da Receita Federal (2012), que a conta "Juros Passivos a Transcorrer" seria classificada no "Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo".

III – No pagamento do empréstimo (todos os juros já foram reconhecidos):
Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante)
a Bancos (Ativo Circulante)

Empréstimos com Juros Pós-Fixados:

I – No dia do empréstimo:

Bancos (Ativo Circulante)

a Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante)

II – No pagamento do empréstimo:

Diversos

a Bancos (Ativo Circulante)

Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante)

Juros Passivos (Despesa)

Operações com Duplicatas

Cobrança Simples de Duplicatas

Envio das duplicatas ao banco:

Títulos em Cobrança

a Endossos para Cobrança

Despesas Bancárias (Despesa)

a Banco Conta Movimento (Ativo Circulante)

Aviso bancário de recebimento (aviso de crédito):

Endossos para Cobrança

a Títulos em Cobrança

Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)

a Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)

Desconto de Duplicatas

I – No envio de duplicata para desconto:

Diversos

a Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante)

Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)

Encargos Financeiros (Despesa) ou Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Circulante – Retificadora ou Ativo Circulante (*))

II – Reconhecimento da despesa financeira:

Juros Passivos (Despesa)

a Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Circulante – Retificadora ou Ativo Circulante (*))

(*) A Esaf, na última prova de AFRFB, considerou a conta "Encargos Financeiros a Transcorrer" como Ativo Circulante (no caso de desconto de duplicatas).

III – Aviso de Recebimento (pagamento da duplicata pelo cliente):

Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante)

a Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)

IV – Falta de pagamento pelo cliente:
Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante)
a Banco Conta Movimento (Ativo Circulante)

Empréstimo sob Caução de Duplicatas

Envio das duplicatas ao banco:
Títulos em Caução
a Endossos para Caução

Liberação do empréstimo:
Diversos
a Empréstimos sob Caução (Passivo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
Despesas Bancárias (Despesas)

Recebimento das duplicatas pelo banco:
Endossos para Caução
a Títulos em Caução

Diversos
a Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
Empréstimo sob Caução (Passivo Circulante)

Factoring

No envio de duplicata para a empresa de factoring:
Diversos
a Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)
Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
Despesas com Factoring (Despesa)

Variações Monetárias

Variações Monetárias → atualização em função de índices ou coeficientes
Variações Cambiais → atualização em função de taxa de câmbio

Variação Cambial Ativa → receita
Variação Cambial Passiva → despesa

Principais Contas e Suas Naturezas

Conta	Característica	Saldo
Abatimentos Concedidos Abatimentos sobre Vendas	Despesa	Devedor

Abatimentos Obtidos Abatimentos Auferidos	Receita	Credor
Ações em Tesouraria	Patrimônio Líquido – Retificadora	Devedor
Adiantamento a Empregados	Ativo Circulante	Devedor
Adiantamento a Fornecedores	Ativo Circulante	Devedor
Adiantamento de Clientes	Passivo Circulante	Credor
Adiantamento de Salários	Ativo Circulante	Devedor
Ágio na Emissão de Ações	Patrimônio Líquido (Reserva de Capital)	Credor
Ágio na Emissão de Debêntures Prêmio Recebido na Emissão de Debêntures	Receita	Credor
Ajuste a Valor Presente	Ativo Circulante Ativo Não Circulante "Realizável a Longo Prazo" – Retificadora	Credor
Ajuste a Valor Presente	Passivo Circulante Passivo Não Circulante – Retificadora	Devedor
Ajuste de Avaliação Patrimonial	Patrimônio Líquido	Devedor ou Credor
Alienação de Bônus de Subscrição e Partes Beneficiárias	Patrimônio Líquido (Reserva de Capital)	Credor
Almoxarifado	Ativo Circulante	Devedor
Aluguéis a Vencer	Ativo Circulante	Devedor
Aluguéis a Vencer de Longo Prazo	Ativo Não Circulante "Realizável a Longo Prazo"	Devedor
Amortização Acumulada	Ativo Não Circulante "Imobilizado" – Retificadora	Credor
Aplicações Financeiras	Ativo Circulante	Devedor
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata	Ativo Circulante	Devedor
Aplicações Financeiras de Longo Prazo	Ativo Não Circulante "Realizável a Longo Prazo"	Devedor
Arrendamento Mercantil a Pagar	Passivo Circulante	Credor
Arrendamento Mercantil a Pagar de Longo Prazo	Passivo Não Circulante	Credor
Assinaturas de Jornais	Ativo Circulante	Devedor
Assinaturas de Revistas	Ativo Circulante	Devedor
Bancos Conta Movimento	Ativo Circulante	Devedor
Bens de Renda	Ativo Circulante Ativo Não Circulante "Realizável a Longo Prazo" Ativo Não Circulante "Investimentos"	Devedor
Bens de Venda	Ativo Circulante	Devedor
Caixa	Ativo Circulante	Devedor
Capital a Integralizar Capital a Realizar	Patrimônio Líquido – Retificadora	Devedor
Capital Social Capital Subscrito	Patrimônio Líquido	Credor
Clientes	Ativo Circulante	Devedor
Cofins a Recolher Cofins a Pagar	Passivo Circulante	Credor
Cofins sobre Faturamento		

Cofins Cofins sobre Vendas	Despesa	Devedor
Comissões Comissões Passivas Comissões sobre Vendas	Despesa	Devedor
Comissões a Pagar	Passivo Circulante	Credor
Comissões a Receber	Ativo Circulante	Devedor
Comissões Ativas Comissões Recebidas	Receita	Credor
Compras Compras de Mercadorias	Despesa	Devedor
Computadores	Ativo Não Circulante “Imobilizado”	Devedor
Contas a Pagar	Passivo Circulante	Credor
Contas a Pagar de Longo Prazo	Passivo Não Circulante	Credor
Contas a Receber	Ativo Circulante	Devedor
Contas a Receber de Longo Prazo	Ativo Não Circulante “Realizável a Longo Prazo”	Devedor
Contribuições para o FGTS FGTS Contribuições Sociais	Despesa	Devedor
Contribuições para o INSS INSS Contribuições Sociais	Despesa	Devedor
Créditos de Financiamento	Ativo Circulante	Devedor
Créditos de Financiamento de Longo Prazo	Ativo Não Circulante “Realizável a Longo Prazo”	Devedor
Créditos de Funcionamento	Ativo Circulante	Devedor
Créditos de Funcionamento de Longo Prazo	Ativo Não Circulante “Realizável a Longo Prazo”	Devedor
Credores Diversos	Passivo Circulante	Credor
Credores Diversos de Longo Prazo	Passivo Não Circulante	Credor
CSLL Provisão para CSLL	Despesa	Devedor
CSLL a Recolher	Passivo Circulante	Credor
Custo das Mercadorias Vendidas	Despesa	Devedor
Custo dos Bens	Despesa	Devedor
Custo dos Serviços Prestados	Despesa	Devedor
Debêntures a Pagar Debêntures Emitidas	Passivo Não Circulante (normalmente) Passivo Circulante	Credor
Débitos de Financiamento	Passivo Circulante	Credor
Débitos de Financiamento de Longo Prazo	Passivo Não Circulante	Credor
Débitos de Funcionamento	Passivo Circulante	Credor
Débitos de Funcionamento de Longo Prazo	Passivo Não Circulante	Credor
Depreciação Acumulada	Ativo Não Circulante “Imobilizado” – Retificadora	Credor
Descontos Comerciais Concedidos Descontos Incondicionais Concedidos Descontos Incondicionais	Despesa	Devedor
Descontos Comerciais Obtidos		

Descontos Incondicionais Obtidos	Receita	Credor
Descontos Concedidos	Despesa	Devedor
Descontos Financeiros Concedidos Descontos Condicionais Concedidos	Despesa	Devedor
Descontos Financeiros Obtidos Descontos Condicionais Obtidos	Receita	Credor
Descontos Obtidos	Receita	Credor
Despesas a Apropriar Despesas a Vencer	Ativo Circulante	Devedor
Despesas a Apropriar de Longo Prazo Despesas a Vencer de Longo Prazo	Ativo Não Circulante “Realizável a Longo Prazo”	Devedor
Despesas a Pagar Despesas Provisionadas	Passivo Circulante	Credor
Despesas Administrativas	Despesa	Devedor
Despesas Antecipadas	Ativo Circulante	Devedor
Despesas Bancárias	Despesa	Devedor
Despesas com Créditos de Liquidação Duvidosa Despesas com Devedores Duvidosos Devedores Duvidosos	Despesa	Devedor
Despesas Comerciais	Despesa	Devedor
Despesas de Amortização Amortização Encargos de Amortização	Despesa	Devedor
Despesas de Combustíveis Combustíveis	Despesa	Devedor
Despesas de Depreciação Depreciação Encargos de Depreciação	Despesa	Devedor
Despesas de Exaustão Exaustão Encargos de Exaustão	Despesa	Devedor
Despesas de Férias Férias	Despesa	Devedor
Despesas de Juros Juros Passivos	Despesa	Devedor
Despesas de Pessoal Pessoal	Despesa	Devedor
Despesas de Publicidade	Despesa	Devedor
Despesas de Salários Salários	Despesa	Devedor
Despesas de Transporte de Pessoal Vale-Transporte	Despesa	Devedor
Despesas do Exercício Seguinte	Ativo Circulante	Devedor
Despesas Financeiras	Despesa	Devedor
Despesas Gerais	Despesa	Devedor
Despesas Operacionais	Despesa	Devedor

Despesas Pré-Operacionais	Despesa (a partir de 01/01/2009)	Devedor
Devolução de Compras	Receita	Credor
Dividendos a Pagar Dividendos Distribuídos Dividendos Propostos	Passivo Circulante	Credor
Dividendos a Receber	Ativo Circulante	Devedor
Dividendos Distribuídos Antecipadamente	Patrimônio Líquido – Retificadora	Devedor
Doações Recebidas	Receita	Credor
Duplicadas Descontadas	Passivo Circulante	Credor
Duplicatas a Pagar Duplicatas Recebidas Duplicatas Aceitas Duplicatas Emitidas por Terceiros	Passivo Circulante	Credor
Duplicatas a Pagar de Longo Prazo Duplicatas Recebidas de Longo Prazo Duplicatas Aceitas de Longo Prazo Duplicatas Emitidas por Terceiros de Longo Prazo	Passivo Não Circulante	Credor
Duplicatas a Receber Duplicatas Emitidas	Ativo Circulante	Devedor
Duplicatas a Receber de Longo Prazo Duplicatas Emitidas de Longo Prazo	Ativo Não Circulante “Realizável a Longo Prazo”	Devedor
Duplicatas Protestadas	Ativo Circulante	Devedor
Empréstimos a Acionistas Empréstimos a Diretores Empréstimos a Sócios Empréstimos a Coligadas Empréstimos a Controladas (não é atividade fim da empresa)	Ativo Não Circulante “Realizável a Longo Prazo”	Devedor
Empréstimos Bancários Empréstimos Bancário a Pagar Empréstimos a Pagar	Passivo Circulante	Credor
Empréstimos Bancários de Longo Prazo Empréstimos Bancário a Pagar de Longo Prazo Empréstimos a Pagar de Longo Prazo	Passivo Não Circulante	Credor
Encargos Previdenciários Encargos Sociais	Despesa	Devedor
Equipamentos	Ativo Não Circulante “Imobilizado”	Devedor
Estoques Mercadorias Estoque de Mercadorias	Ativo Circulante	Devedor
FGTS a Recolher INSS a Recolher Contribuições Sociais a Recolher Obrigações Sociais a Recolher Obrigações Sociais a Pagar	Passivo Circulante	Credor
Financiamentos Financiamentos a Pagar	Passivo Circulante	Credor
Financiamentos de Longo Prazo Financiamentos a Pagar de Longo Prazo	Passivo Não Circulante	Credor
Fornecedores	Passivo Circulante	Credor

Fretes Fretes sobre Vendas	Despesa	Devedor
Fretes sobre Compras	Despesa	Devedor
Ganho de Equivalência Patrimonial	Receita	Credor
Gratificações a Pagar	Passivo Circulante	Credor
Honorários a Pagar	Passivo Circulante	Credor
ICMS a Recolher	Passivo Circulante	Credor
ICMS a Recuperar	Ativo Circulante	Devedor
Imóveis Imóveis de Uso	Ativo Não Circulante “Imobilizado”	Devedor
Imóveis de Renda	Ativo Não Circulante “Investimentos”	Devedor
Impostos	Despesa	Devedor
Impostos a Recolher	Passivo Circulante	Credor
Impostos Provisionados	Passivo Circulante	Credor
Impostos sobre Vendas	Despesa	Devedor
Instalações	Ativo Não Circulante “Imobilizado”	Devedor
Insubsistências Ativas Insubsistências do Passivo	Receita	Credor
Insubsistências Passivas Insubsistências do Passivo	Despesa	Devedor
Investimentos em Ações (disponíveis para venda ou negociação)	Ativo Circulante	Devedor
Investimentos em Ações (sem intenção de venda)	Ativo Não Circulante “Investimentos”	Devedor
Investimentos em Coligadas Investimentos em Controladas Participações Permanentes em Coligadas Participações Permanentes em Controladas	Ativo Não Circulante “Investimentos”	Devedor
IPI a Recolher	Passivo Circulante	Credor
IPI a Recuperar	Ativo Circulante	Devedor
ISS a Recolher	Passivo Circulante	Credor
Juros a Pagar	Passivo Circulante	Credor
Juros a Receber	Ativo Circulante	Devedor
Juros Ativos Receitas de Juros	Receita	Credor
Juros Ativos a Vencer Juros Ativos a Transcorrer Juros Ativos a Apropriar Juros Antecipados	Ativo Circulante – Retificadora ou Passivo Circulante	Credor
Juros Passivos Despesas de Juros	Despesa	Devedor
Juros Passivos a Vencer Juros Passivos a Transcorrer Juros Passivos a Apropriar	Ativo Circulante (Esaf) ou Passivo Circulante – Retificadora	Devedor
Lucros Acumulados	Patrimônio Líquido	Credor
Lucros Eventuais	Receita	Credor

Máquinas	Ativo Não Circulante "Imobilizado"	Devedor
Marcas	Ativo Não Circulante "Intangível"	Devedor
Material de Consumo Estoque de Material de Consumo	Ativo Circulante	Devedor
Matérias-Primas Estoque de Matérias-Primas	Ativo Circulante	Devedor
Móveis e Utensílios	Ativo Não Circulante "Imobilizado"	Devedor
Notas Promissórias Emitidas Notas Promissórias a Pagar	Passivo Circulante	Credor
Notas Promissórias Emitidas de Longo Prazo Notas Promissórias a Pagar de Longo Prazo	Passivo Não Circulante	Credor
Notas Promissórias Recebidas Notas Promissórias a Receber Notas Promissórias Emitidas por Terceiros	Ativo Circulante	Devedor
Notas Promissórias Recebidas de Longo Prazo Notas Promissórias a Receber de Longo Prazo Notas Promissórias Emitidas por Terceiros de Longo Prazo	Ativo Não Circulante "Realizável a Longo Prazo"	Devedor
Numerários em Trânsito	Ativo Circulante	Devedor
Obrigações Trabalhistas	Passivo Circulante	Credor
Ordenados Salários	Despesa	Devedor
Ordenados a Pagar Salários a Pagar	Passivo Circulante	Credor
Outras Despesas	Despesa	Devedor
Outras Despesas Operacionais	Despesa	Devedor
Outras Receitas	Receita	Credor
Outras Receitas Operacionais	Receita	Credor
Participações Estatutárias Participações de Debêntures Participações de Empregados Participações de Administradores Participações de Diretores Participações de Partes Beneficiárias	Despesa	Devedor
Participações Estatutárias a Pagar Participações de Debêntures a Pagar Participações de Empregados a Pagar Participações de Administradores a Pagar Participações de Diretores a Pagar Participações de Partes Beneficiárias a Pagar	Despesa	Devedor
Patentes	Ativo Não Circulante "Intangível"	Devedor
Perda de Equivalência Patrimonial	Despesa	Devedor
PIS a Recolher	Passivo Circulante	Credor
PIS sobre Faturamento PIS sobre Vendas PIS	Despesa	Devedor
Prejuízos Acumulados	Patrimônio Líquido – Retificadora	Devedor
Produtos Acabados	Ativo Circulante	Devedor

Estoque de Produtos Acabados		
Produtos em Elaboração Estoque de Produtos em Elaboração	Ativo Circulante	Devedor
Provisão para Ajuste a Valor de Mercado	Ativo Circulante – Retificadora	Credor
Provisão para Contingências	Passivo Não Circulante	Credor
Provisão para Décimo-Terceiro	Passivo Circulante	Credor
Provisão para Devedores Duvidosos Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	Ativo Circulante – Retificadora	Credor
Provisão para Férias Férias a Pagar	Passivo Circulante	Credor
Provisão para Imposto de Renda (IR)	Passivo Circulante	Credor
Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos	Ativo Circulante – Retificadora Ativo Não Circulante “Realizável a Longo Prazo” – Retificadora Ativo Não Circulante “Investimentos” – Retificadora	Credor
Receita de Aluguéis Antecipados	Passivo Não Circulante “Receitas Diferidas”	Credor
Receita de Vendas	Receita	Credor
Receitas a Receber	Ativo Circulante	Devedor
Receitas a Receber de Longo Prazo	Ativo Não Circulante “Realizável a Longo Prazo”	Devedor
Receitas a Vencer	Passivo Circulante	Credor
Receitas Antecipadas	Passivo Circulante/Passivo Não Circulante	Credor
Receitas Financeiras	Receita	Credor
Reserva de Incentivos Fiscais	Patrimônio Líquido (Reserva de Lucro)	Credor
Reserva de Investimentos Reserva de Retenção de Lucros Reserva Orçamentária Reserva de Lucros para Expansão	Patrimônio Líquido (Reserva de Lucro)	Credor
Reserva Especial de Dividendo Obrigatório não Distribuído	Patrimônio Líquido (Reserva de Lucro)	Credor
Reserva Específica de Prêmios na Emissão de Debêntures	Patrimônio Líquido (Reserva de Lucro)	Credor
Reservas de Capital	Patrimônio Líquido	Credor
Reservas de Contingências	Patrimônio Líquido (Reserva de Lucro)	Credor
Reservas de Lucros	Patrimônio Líquido	Credor
Reservas de Lucros a Realizar	Patrimônio Líquido (Reserva de Lucro)	Credor
Reservas Estatutárias	Patrimônio Líquido	Credor
Reserva Legal	Patrimônio Líquido (Reserva de Lucro)	Credor
Salários a Pagar Salários Não Pagos	Passivo Circulante	Credor
Seguros a Vencer Seguros Antecipados Seguros Pagos Antecipadamente	Ativo Circulante	Devedor
Seguros a Vencer de Longo Prazo Seguros Antecipados de Longo Prazo Seguros Pagos Antecipadamente de Longo Prazo	Ativo Não Circulante “Realizável a Longo Prazo”	Devedor
Serviços de Terceiros	Despesa	Devedor
Subvenções Recebidas	Receita	Credor

Incentivos Fiscais		
Superveniências Ativas Superveniências do Ativo	Receita	Credor
Superveniências Passivas Superveniências do Passivo	Despesa	Devedor
Títulos a Receber	Ativo Circulante	Devedor
Títulos a Receber de Longo Prazo	Ativo Não Circulante	Devedor
Valores Mobiliários	Ativo Circulante	Devedor
Variações Cambiais Ativas	Receita	Credor
Variações Cambiais Passivas	Despesa	Devedor
Variações Monetárias Ativas	Receita	Credor
Variações Monetárias Passivas	Despesa	Devedor
Veículos	Ativo Não Circulante “Imobilizado”	Devedor
Vendas Brutas	Receita	Credor
Vendas Canceladas Devolução de Vendas	Despesa	Devedor

Capítulo 4

Provisões, Depreciação, Amortização e Exaustão, Práticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Correção de Erros

4.1. Provisões

4.1.1. Provisões em Geral

Uma provisão é uma obrigação presente e é provável que ocorra uma saída de recursos para liquidá-la que irá incorporar benefícios econômicos.

Para constituir a provisão, também é necessário que seja possível fazer uma estimativa confiável de seu valor. Contudo, não há certeza quanto aos prazos ou os valores que serão desembolsados. São estimativas.

Resumindo, **uma provisão deve ser reconhecida quando atender, cumulativamente, as seguintes condições:**

– a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como conse quência de um evento passado;

Obrigação Presente: indica que é mais provável ocorrer do que não ocorrer a obrigação.

Evento Passado: é aquele que cria obrigações, por exigência legal ou por criar alguma relação válida perante terceiros.

– é provável a saída de recursos para liquidar a obrigação; e
– pode ser feita estimativa confiável no montante da obrigação.

Estimativa confiável: uma estimativa confiável considera os riscos (variabilidade de situa - ções prováveis de ocorrer) e incertezas.

Uma observação importante diz respeito às provisões derivadas de apropriação pelo regime de competência, que já são consideradas obrigações, ou seja, não existe grau de incerteza relevante.

São exemplos desse "tipo de provisão" as "provisões" do passivo, como a "Provisão para Décimo-Terceiro" e "Provisão para o Imposto de Renda", que, na verdade, são "Décimo-Terceiro a Pagar" e "Imposto de Renda a Pagar", respectivamente.

As provisões são sempre contas de natureza CREDORA.

Já caiu em prova!

(Técnico de Contabilidade Junior-Transpetro-2011-Cesgranrio) Uma empresa produz componentes para televisores LCD. Para conquistar o mercado, ela oferece aos seus clientes uma garantia de um ano para o funcionamento dos componentes que vende. Devido a esse procedimento, ela deve registrar o valor provável a ser gasto com essa garantia na conta:

a) Reserva para contingências.
b) Reserva para garantia.
c) Reserva para eventos subsequentes.
d) Provisão para contingências.
e) Provisão para garantias.

Portanto, se a empresa produz componentes para televisores LCD e oferece aos seus clientes uma garantia de um ano para o funcionamento dos componentes que vende, ela deve registrar o valor provável a ser gasto com essa garantia na conta provisão para

garantias, que será classificada no passivo circulante. A alternativa "e" é a correta.

4.1.2. Provisões do Ativo

As provisões do ativo figuram, no Balanço Patrimonial, como contas redutoras do Ativo e são constituídas debitando-se uma conta de "Despesa" e creditando-se uma conta patrimonial representante da respectiva provisão.

Caso a perda seja consumada, deve-se debitar a conta da respectiva provisão e creditar a conta com base na qual ela foi constituída. Entretanto, se a perda não for consumada, o saldo da provisão será revertido para uma conta de "Receita" (a reversão da provisão poderá ser parcial ou total).

Constituição da Provisão:
Despesas com Provisão (Despesa)
a Provisão (Ativo – Retificadora)

Perda Consumada:
Provisão (Ativo – Retificadora)
a Conta com base na qual ela foi constituída (Ativo)

Reversão da Provisão:
Provisão (Ativo – Retificadora)
a Reversão da Provisão (Receita)

As provisões do Ativo mais utilizadas são:

- Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado;
- Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa;
- Provisão p/ Perdas Prováveis na Realização de Investimentos.

4.1.2.1. Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado

4.1.2.1.1. Instrumentos financeiros, Direitos, *T*ítulos de Crédito e Estoques

Instrumento financeiro é qualquer contrato que origine um ativo financeiro para uma entidade ou um passivo financeiro ou título patrimonial para outra entidade.

4.1.2.1.1.1. Instrumentos *F*inanceiros Disponíveis para Venda ou Mantidos para Negociação

Nesse caso, não será constituída uma provisão para ajuste ao valor de mercado, pois haverá um ajuste diretamente em conta do patrimônio líquido ou em conta de resultado. Vejamos!

De acordo com o inciso I do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, **as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo, serão avaliadas:**

a) pelo seu **valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda**; e

De acordo com a Resolução nº 1.199/2009, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou o IT 02 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação:

Valor justo é o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos.

Ainda de acordo com a Resolução nº 1.199/2009:

– O ganho ou a perda relativo a ativo financeiro disponível para venda deve ser reconhecido em conta específica no patrimônio líquido (ajustes de avaliação patrimonial) até o ativo ser baixado, exceto no caso de ganhos e perdas decorrentes de variação cambial e de perdas decorrentes de redução ao valor recuperável (impairment).
– O ganho ou a perda relativo a ativo financeiro mantido para negociação (negociação imediata) deve ser reconhecido em conta de resultado.
– No momento da baixa, o ganho ou a perda acumulado na conta específica do patrimônio líquido deve ser transferido para o resultado do período como ajuste de reclassificação.
– Os dividendos de título patrimonial registrado como disponível para venda devem ser reconhecidos no resultado no momento em que é estabelecido o direito da entidade de recebê-los.

Ou seja, resumindo, temos o seguinte:

– **Instrumentos Financeiros Disponíveis para Venda: ajustes na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial (ganho ou perda).**
– **Instrumentos Financeiros Mantidos para Negociação: ajustes em contas de resultado (receita ou despesa).**

Exemplo: Em 11/07/20XX, a empresa J4M2 S.A. adquire 1.000 ações preferenciais da Companhia Vale do Rio Doce (VALE5) na bolsa de valores pelo valor de R$ 43,00. Suponha que o preço das referidas ações em 31/12/20XX é de R$ 42,00 e que a empresa J4M2 S.A. vendeu as ações em 31/01/20XX+1 por R$ 44,00. Efetue os lançamentos necessários.

Repare que as ações da Vale do Rio Doce, para a empresa J4M2, são instrumentos destinados a negociação ou disponíveis para venda. Vamos considerar que, no momento da compra, as ações ficaram disponíveis para venda.

Em 11/07/20XX:
Investimentos Temporários – Ações VALE5 (Ativo Circulante)
a Bancos (Ativo Circulante) 43.000
(1000 ações x R$ 43,00 = R$ 43.000,00)

Em 31/12/20XX
Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL)
a Investimentos Temporários – Ações VALE5 (Ativo Circulante) 1.000 (*)
(R$ 42.000,00 – R$ 43.000,00)

(*) ATENÇÃO !!! Neste caso, após as alterações da Lei das S.A., se o valor de mercado das ações em 31/12/20XX fosse maior que o valor de aquisição, haveria lançamento a fazer. Suponha que o valor de mercado em 31/12/20XX fosse R$ 45,00.

Lançamento:
Investimentos Temporários – Ações VALE5 (Ativo Circulante)
a Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL) 2.000

Resultado em 20XX = Receitas – Despesas = 0
Em 31/01/20XX+1

Bancos (Ativo Circulante)
a Receitas – Renda Variável (Receitas) 44.000

Despesa – Custo de Aplicação de Renda Variável (Despesa)
a Investimentos Temporários – Ações VALE5 (Ativo Circulante) 42.000

Despesa – Ajuste de Reclassificação (Despesa)
a Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL) 1.000

Resultado em 20X1 = Rec. – Desp. = 44.000 – 1.000 – 42.000 = 1.000

(*) Caso a empresa recebesse dividendos de R$ 2.000,00 em relação a essas ações, o lançamento seria:

I – Distribuição dos dividendos pela Vale do Rio Doce:
Dividendos a Receber (Ativo Circulante)
a Receita de Dividendos (Receita) 2.000

II – Pagamento dos dividendos pela Vale do Rio Doce:
Bancos (Ativo Circulante)
a Dividendos a Receber (Ativo Circulante) 2.000

Já caiu em prova!

(Analista de Controle Externo-Contador-TCE/GO-2009-FCC) Suponha a aquisição, em 30/11/X8, de um ativo financeiro no valor de R$ 1.000,00, classificado na data de aquisição em 'disponível para venda'. Este título remunera à taxa de 2% ao mês e o valor de mercado desse título 30 dias após a sua aquisição é de R$ 1.015,00. De acordo com estas informações, em 30/12/X8, a empresa registrará,

a) na Demonstração de Resultados, receita financeira de R$ 15,00.
b) no Patrimônio Líquido, ajuste de avaliação patrimonial de R$ 15,00.
c) na Demonstração de Resultados, receita financeira de R$ 20,00 e no Patrimônio Líquido, ajuste de avaliação patrimonial de R$ 5,00 (saldo devedor).

d) na Demonstração de Resultados, receita financeira de R$ 15,00 e no Patrimônio Líquido, ajuste de avaliação patrimonial de R$ 20,00 (saldo credor).

e) na Demonstração de Resultados, receita financeira de R$ 15,00 e no Patrimônio Líquido, ajuste de avaliação patrimonial de R$ 5,00 (saldo credor).

I – De acordo com a questão, em 30/11/X8, houve a aquisição de um ativo financeiro, no valor de R$ 1.000,00, que foi classificado como "disponível para venda", no ativo circulante.

Saldo Inicial do Ativo Financeiro Disponível para Venda = 1.000

Portanto, nesse caso, o ativo financeiro deverá ser avaliado a valor justo e a contrapartida do ajuste a valor justo será a conta "Ajustes de Avaliação Patrimonial", no Patrimônio Líquido.

II – Além disso, há a informação de que o título remunera à taxa de 2% ao mês (receita financeira). Portanto, em 30/12/X8, um mês após a aquisição do ativo, teremos:

Receita Financeira = 2% x 1.000 = 20

Lançamento:

Débito: Ativo Financeiro Disponível para Venda (Ativo Circulante) 20

Crédito: Receita Financeira (Receita) 20

Portanto, o saldo do ativo financeiro, considerando a receita financeira, será:

Saldo do Ativo Financeiro = 1.000 + 20 = 1.020

III – Finalmente, o valor de mercado (valor justo) desse título 30 dias após a sua aquisição (em 30/12/X8) é de R$ 1.015,00. Portanto, o ajuste a valor justo será:

Cálculo da Diferença = Saldo do Ativo Financeiro – Valor de Mercado

Cálculo da Diferença = 1.020 – 1.015 = 5

Lançamento:

Débito: Ajuste de Avaliação Patrimonial (Patrimônio Líquido) 5

Crédito: Ativo Financeiro Disponível para Venda (Ativo Circulante) 5

Portanto, a empresa registrará, na Demonstração de Resultados, receita financeira de R$ 20,00 e no Patrimônio Líquido, ajuste de avaliação patrimonial de R$ 5,00 (saldo devedor).

O ajuste ao valor justo deve ser feito tanto se o valor justo for maior que o valor contábil do ativo financeiro, quanto se o valor justo for menor que o valor contábil do ativo financeiro.

A alternativa "c" é a correta.

4.1.2.1.1.2. Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado – Demais Instrumentos *F*inanceiros, Direitos e *T*ítulos de Crédito

De acordo com o inciso I do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, **as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo**

circulante ou no realizável a longo prazo, serão avaliadas:

a) ...

b) pelo **valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado** conforme disposições legais ou contratuais, **ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito**.

Portanto, no caso das demais aplicações, direitos e títulos de crédito, poderá haver uma provisão para ajuste ao valor de mercado.

Exemplo: Suponha que, em 30/06/2010, a empresa J4M2 possuía um título a receber no valor de R$ 1.950,00, com vencimento em 15/07/2010, que sofria ajustes de acordo com IGP-M (Índice Geral de Preço do Mercado). Suponha ainda que o IGP-M de junho foi de -1% (houve uma deflação de 1%). Calcule a provisão para ajuste ao valor de mercado e faça os lançamentos necessários.

A conta existente era:
Títulos a Receber = R$ 1.950,00

Se o título a receber é ajustado pelo IGP-M e houve deflação de 1%, o valor a receber em 15/07/2010 será de:
Valor a receber = 1.950 – 1% x 1.950 = 1.950 – 19,50 = R$ 1.930,50.

Portanto, em 30/06/2010, faremos o seguinte lançamento:
Despesas com Provisão (Despesa)
a Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado (Ativo Circulante – Retif.) 19,50

Por ocasião do pagamento do título pelo cliente:
Diversos
a Títulos a Receber (Ativo Circulante)
Bancos (Ativo Circulante) 1.930,50
Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado (AC – Retif.) 19,50 1.950

4.1.2.1.1.3. Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado – Estoques

De acordo com o inciso II do art. 183 da Lei das S.A., os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, serão avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.

Ou seja, caso o valor de aquisição seja menor que o valor de mercado, nenhuma provisão deverá ser feita. Caso contrário, ou seja, se o valor de aquisição for maior que o valor de mercado, deverá ser feita uma Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado, que será retificadora da conta de Estoques.

Exemplo: A Cia. J4M2 Ltda. adquiriu, em 31/01/2009, mercadorias no valor de R$ 200.000,00. Suponha que, por ocasião do encerramento do exercício social da Cia. J4M2 Ltda., em 31/12/2009, o valor de mercado das mercadorias era de R$ 170.000,00. Desconsidere a incidência de tributos na operação de compra. Efetue os lançamentos necessários.

Na aquisição do investimento:
Mercadorias (Ativo Circulante)
a Bancos (Ativo Circulante) 200.000

Em 31/12/2009:
A provisão deverá ser constituída no valor da diferença entre o custo de aquisição e o valor de mercado.

Provisão para Ajustes ao Valor de Mercado = 200.000 – 170.000 = 30.000

Despesas com Provisões (Despesas)
a Prov. para Ajuste a Valor de Mercado (Ativo Circulante – Retif.) 30.000

4.1.2.2. Provisão para Estimativa de Perdas em Créditos de Liquidação Duvidosa (PECLD) ou Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD) ou Provisão para Perdas com Créditos Incobráveis ou Provisão para Devedores Duvidosos (PDD)

Corresponde ao **valor provisionado ao final de cada exercício social para cobrir, no exercício seguinte, perdas decorrentes de não recebimento de direitos da empresa (Ex: Duplicatas a Receber, Clientes).**

O valor da provisão é obtido a partir da aplicação de um percentual (baseado em estudos realizados tendo por base as perdas ocorridas nos últimos exercícios) sobre os valores dos direitos existentes na época do Balanço Patrimonial.

A constituição de provisão para estimativa de perdas em crédito de liquidação duvidosa (PECLD) faz com que as contas a receber sejam avaliadas de acordo com o **critério do valor provável de realização**, tendo em vista que a PECLD é constituída justamente baseando-se em estimativas de possíveis não pagamentos de clientes.

Esta provisão é uma conta retificadora das contas "Clientes" ou "Duplicatas a Receber".

Lançamentos:
Constituição da Provisão:
Débito: Despesa com Provisões (Despesa)
Crédito: Provisão para Estimativa de Perdas em Créditos de Liquidação Duvidosa (Ativo Circulante – Retificadora)

A "Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa", constituída no ano anterior, pode ter duas destinações:

Perda Consumada:

Débito: Provisão para Estimativa de Perdas em Créditos de Liquidação Duvidosa (Ativo Circulante – Retificadora)

Crédito: Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)

Reversão da Provisão:

Débito: Provisão para Estimativa de Perdas em Créditos de Liquidação Duvidosa (Ativo Circulante – Retificadora)

Crédito: Reversão de Provisão (Receita)

Método da Complementação x Sistemática da Reversão

Método da Complementação: Não é feita a reversão do saldo não utilizado da provisão constituída no ano anterior, ou seja, ao se constituir a provisão para o ano atual, considera-se o saldo da provisão não utilizado e é feito apenas o lançamento da diferença entre a provisão a ser constituída no ano atual e o saldo não utilizado da provisão constituída no ano anterior.

Exemplo: A empresa Kaprisma Ltda., no encerramento do exercício social de 2011, apurou o saldo de Duplicatas a Receber no valor de R$ 50.000,00, constituindo uma Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa a uma taxa de 3%. Ao longo do exercício de 2012, foram consideradas incobráveis Duplicatas a Receber no valor de R$ 1.000,00. Ao final de 2012, o saldo de Duplicatas a Receber era de R$ 100.000,00 e a taxa para cálculo da Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa era de 3%. Efetue os lançamentos devidos.

I - Constituição da Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa (31/12/2011):

PCLD = 3% x 50.000 = 1.500

Débito: Despesas com Provisões (Despesa) 1.500

Crédito: Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa (AC-Retificadora) 1.500

PCLD	
	1.500 (I)
	1.500

II - Duplicatas a Receber incobráveis ao longo de 2012: Perda consumada

Débito: Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa (AC-Retificadora) 1.000

Crédito: Duplicatas a Receber (AC) 1.000

Saldo da Conta Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa ao final de 2012 =
= 1.500 – 1.000 = 500

PCLD	
1.000 (I)	1.500 (I)
	500

III - Constituição da Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa (31/12/2012):
PCLD = 3% x 100.000 = 3.000

Constituição da PCLD (Método da Complementação) = 3.000 – 500 = 2.500

Débito: Despesas com Provisões (Despesa) 2.500
Crédito: Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa (AC-Retificadora) 2.500

PCLD	
1.000 (I)	1.500 (I) 2.500 (III)
	3.000

Sistemática da Reversão: É feita a reversão do saldo não utilizado da provisão constituída no ano anterior e, depois, constitui-se a provisão do ano atual.

Exemplo: A empresa Kaprisma Ltda., no encerramento do exercício social de 2011, apurou o saldo de Duplicatas a Receber no valor de R$ 50.000,00, constituindo uma Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa a uma taxa de 3%. Ao longo do exercício de 2012, foram consideradas incobráveis Duplicatas a Receber no valor de R$ 1.000,00. Ao final de 2012, o saldo de Duplicatas a Receber era de R$ 100.000,00 e a taxa para cálculo da Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa era de 3%. Efetue os lançamentos devidos.

I - Constituição da Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa (31/12/2011):
PCLD = 3% x 50.000 = 1.500

Débito: Despesas com Provisões (Despesa) 1.500
Crédito: Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa (AC-Retificadora) 1.500

PCLD	
	1.500 (I)
	1.500

II - Duplicatas a Receber incobráveis ao longo de 2012: Perda consumada
Débito: Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa (AC-Retificadora) 1.000
Crédito: Duplicatas a Receber (AC) 1.000

Saldo da Conta Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa ao final de 2012
= 1.500 – 1.000 = 500

PCLD	
1.000 (II)	1.500 (I)
	500

III - No encerramento de 2012: Reversão da provisão

Débito: Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa (AC-Retificadora) 500
Crédito: Reversão de Provisões (Receita) 500

PCLD	
1.000 (I) 500 (III)	1.500 (I)
	0

IV - Constituição da Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa (31/12/2012):
PCLD = 3% x 100.000 = 3.000

Débito: Despesas com Provisões (Despesa) 3.000
Crédito: Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa (AC-Retificadora) 3.000

PCLD	
1.000 (II) 500(III)	1.500 (I) 3.000 (IV)
	3.000

Tudo bem, mas como as bancas fazem? Vamos ver.

I – Não achei questões da **FGV** sobre o tema.

II – O **Cespe**, em uma questão de 2008 (Ministério Público de Roraima), cita a reversão da provisão, dando a entender que utiliza a **sistemática da reversão**.

III – A **Cesgranrio** apresentou uma questão (Transpetro-2011) onde definiu explicitamente no enunciado a utilização da **sistemática da reversão**, dando a entender que a empresa deve primeiro reverter o saldo não utilizado da provisão constituída no ano anterior para, somente depois, efetuar a constituição da provisão para ano seguinte.

IV – A **FCC**, em uma questão de 2012 (TRE/SP-2012), cita que "a reversão, no exercício corrente, de um saldo não utilizado de uma provisão constituída no exercício anterior tem como contrapartida uma conta...", dando a entender que também adota a **sistemática da reversão.**

V – A **Esaf costumava adotar o método da complementação**, ou seja, fazia a reversão do saldo não utilizado da provisão constituída no ano anterior e constituía a provisão para o ano seguinte somente pelo valor da diferença entre o valor da provisão calculada e o saldo atual da provisão. Contudo, **há uma questão de 2013 da Esaf (STN) em que utilizou o método da complementação e a sistemática da reversão juntos!**

Vamos ver a resolução das questões com a utilização do método da complementação e com a utilização da sistemática da reversão para que você entenda melhor.

Já caiu em prova!

(AFRF-2003-Esaf-Adaptada) Ao examinarmos a carteira de cobrança da empresa Gaveteiro S.A., encontramos

diversas duplicatas a receber, algumas ainda a vencer, no valor de R$ 120.000,00; outras já vencidas, no valor de R$ 112.000,00; e mais algumas em fase de cobrança, já protestadas, no valor de R$ 111.000,00. Também havia uma Provisão para Créditos Incobráveis com saldo credor de R$ 4.000,00. Pelo conhecimento que temos da empresa e de sua carteira de cobrança, sabemos que a experiência de perda com esses créditos tem sido de cerca de 4%, sendo correto um provisionamento deste porte. Feitas as provisões e contabilizadas corretamente, com base em 4% dos devedores duvidosos, é correto dizer que a Demonstração do Resultado do Exercício conterá como despesa dessa natureza o valor de:

a) R$ 9.720,00.
b) R$ 9.640,00.
c) R$ 8.760,00.
d) R$ 5.800,00.
e) R$ 5.280,00.

I – Determinação da Base de Cálculo da Provisão p/ Créditos Incobráveis:

Duplicatas a Receber a Vencer	120.000
Duplicatas a Receber Vencidas	112.000
Duplicatas Protestadas	111.000
Base de Cálculo da Provisão p/ Créditos Incobráveis	343.000

Duplicatas Protestadas (Ativo Circulante) também são duplicatas a receber que não foram pagas no vencimento e foram protestadas pela empresa. Portanto, também fazem parte da base de cálculo da "Provisão p/ Créditos Incobráveis".

Provisão p/ Créditos Incobráveis = 4% x 343.000 = 13.720

Como já havia um saldo credor de R$ 4.000,00 na conta Provisão p/ Créditos Incobráveis, o valor da despesa com essa Provisão no exercício será de R$ 9.720,00 (R$ 13.720,00 – R$ 4.000,00) **– Método da Complementação.**

Lançamento:

Débito: Despesa com Provisão p/ Créditos Incobráveis	9.720
Crédito: Provisão p/ Créditos Incobráveis	**9.720**

A alternativa "a" é a correta.

Já caiu em prova!

(AFRFB-2009-Esaf-Adaptada) No balanço patrimonial encerrado em 31/12/2007, a empresa Previdente S.A. apresentava a conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa com saldo de R$ 13.200,00. Durante o ano de 2008 a empresa baixou créditos incobráveis no valor de R$ 7.000,00 e teve comprovada a experiência de perdas no recebimento de créditos, ocorrida nos últimos três anos, em média de 4%. Em 31/12/2008, data de encerramento do exercício social, a empresa tinha créditos a receber no valor de R$ 180.000,00, dos quais R$ 20.000,00 eram devidos por uma firma que abriu concordata, conseguindo um acordo judicial à base de 68%. Ao contabilizar uma nova provisão no exercício de 2008, o contador deverá constituir para o balanço um saldo de:

a) R$ 12.800,00.
b) R$ 5.800,00.
c) R$ 7.200,00.
d) R$ 6.600,00.
e) R$ 19.600,00.

Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD) = 13.200

Baixa de Créditos incobráveis = 7.000

Lançamento da perda consumada (baixa de créditos incobráveis):

Débito: Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (Ativo Circulante - Retificadora) 7.000

Crédito: Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)

7.000

PCLD	
7.000	13.200
	6.200

Média de Perdas = 4%

31/12/2008 Créditos a Receber = 180.000

Um ponto importante da questão é: R$ 20.000,00 eram devidos por uma firma que abriu concordata (*), conseguindo um acordo judicial à base de 68%. Ou seja, 32% de R$ 20.000,00 (diferença em 100% e 68%) ficarão sem previsão de recebimento, pois somente o valor referente a 68% de R$ 20.000,00 será recebido devido um acordo judicial.

(*) Em 2008, não havia mais concordata e sim recuperação judicial, mas não interfere na resolução da questão.

Vamos primeiramente calcular a PCLD referente à parte geral, ou seja, sem considerar os R$ 20.000,00 do acordo judicial:

Cálculo da PCLD (geral) = 4% x (180.000 – 20.000) = 4% x 160.000 = 6.400

Agora, vamos calcular a PCLD referente ao acordo judicial. Nesse caso, somente entrarão os 32% não cobertos pelo acordo.

Cálculo da PCLD (concordata) = (1 – 68%) x 20.000 = 32% x 20.000 = 6.400

PCLD (total) = 6.400 + 6.400 = 12.800

Método da complementação (sem fazer a reversão) – Neste caso, teríamos o seguinte saldo da PCLD:

PCLD	
7.000	13.200
	6.200

Constituição da PCLD por complementação:

PCLD = 12.800 (calculado) – 6.200 (saldo atual da PCLD) = 6.600

Lançamento:

Débito: Despesas com Provisões (Despesa) **6.600**
Crédito: PCLD (Ativo Circulante – Retificadora) **6.600**
A alternativa "d" é a correta.

Se você entendeu até aqui, vamos fazer uma pergunta: E no caso de a perda ser considerada consumada no exercício anterior e, no exercício seguinte, o cliente que foi considerado incobrável pagar a dívida? Como ficaria?

Nessa situação, como a perda foi considerada consumada no exercício anterior, o dinheiro que entrar no exercício seguinte será receita e não afetará a conta "Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa". Vejamos!

A Esaf adotou o método da complementação e a sistemática da reversão na questão abaixo!

O departamento de análise de crédito da empresa Comércio Geral S.A. apresenta ao comitê de políticas contábeis da empresa o relatório a seguir, relativo ao comportamento dos recebíveis nos últimos quatro anos.

(***Valores em R$***)

Descrição dos itens	2009	2010	2011	2012
Saldo Final de Clientes	100.000	200.000	350.000	500.000
Provisão para Estimativa de Perdas em Crédito de Liquidação Duvidosa (PECLD)	7.000	8.000	15.750	20.000
Valores considerados como Perdas por Incobráveis	0	3.000	0	12.750
Recuperação de Perdas ocorridas em períodos anteriores	0	0	14.000	0
Reversão da Provisão de Estimativa de Crédito de Liquidação Duvidosa	0	0	8.000	3.000

1. **(Analista de Finanças e Controle–Área Contábil–STN–2013-Esaf)** Na apuração do resultado de 2011, a empresa registrou:
   a) um crédito na conta de Perdas com Clientes de R$ 6.000.
   b) um débito na conta de Perdas com Incobráveis de R$ 8.000.
   c) um crédito na conta de PECLD de R$ 22.000.
   d) um débito na conta de provisão de R$ 15.750.
   e) um crédito na conta Recuperação de Perdas de R$ 14.000.

Vamos, para fins didáticos, efetuar os lançamentos contábeis de todos os anos.

I – 2009
Saldo Final de Clientes = 100.000
Provisão para Estimativa de Perdas em Crédito de Liquidação Duvidosa (PECLD) = 7.000

O lançamento da constituição da provisão seria:
Débito: Despesa com Provisões (Despesa) 7.000

Crédito: PECLD (Ativo Circulante – Retificadora)		7.000

PECLD	
	7.000 (I)
	7.000

Portanto, o saldo final de 2009 da conta PECLD é R$ 7.000,00, que será o saldo inicial do ano seguinte (2010).

II – 2010

Saldo Final de Clientes = 200.000
Provisão para Estimativa de Perdas em Crédito de Liquidação Duvidosa (PECLD) = 8.000
Valores Considerados como Perdas por Incobráveis = 3.000

O lançamento das perdas incobráveis seria: são relativas ao saldo da provisão constituída no ano anterior (R$ 7.000,00), ou seja, dos R$ 7.000,00 de provisão, R$ 3.000,00 foram considerados incobráveis (perda consumada).

Débito: PECLD (Ativo Circulante – Retificadora)		3.000
Crédito: Clientes (Ativo Circulante)		3.000

PECLD	
3.000 (II.1)	7.000 (I)
	4.000

Ou seja, após o registro das perdas incobráveis, a PECLD ficou com um saldo de R$ 4.000,00.

Em 2010 não foi falado em reversão da provisão e foi constituída uma provisão de R$ 8.000,00, dando a entender que foi utilizado o método da complementação.

Como foi utilizado o método da complementação e já há um saldo de R$ 4.000,00, a provisão a ser constituída será de R$ 4.000,00 (R$ 8.000,00 – R$ 4.000,00 = R$ 4.000,00).

O lançamento da constituição da provisão seria:
Débito: Despesa com Provisões (Despesa)		4.000
Crédito: PECLD (Ativo Circulante – Retificadora)		4.000

PECLD	
3.000 (II.1)	7.000 (I) 4.000 (II.2)
	8.000

Portanto, o saldo final de 2010 da conta PECLD é R$ 8.000,00, que será o saldo inicial do ano seguinte (2011).

III – 2011

Saldo Final de Clientes = 350.000

Provisão para Estimativa de Perdas em Crédito de Liquidação Duvidosa (PECLD) = 15.750

Recuperação de Perdas Ocorridas em Períodos Anteriores = 14.000

Reversão da Provisão para Estimativa de Crédito de Liquidação Duvidosa = 8.000

O lançamento da recuperação de perdas ocorridas em períodos anteriores não pode mais utilizar a conta PECLD, tendo em vista que foram perdas que já foram consideradas incobráveis em exercícios anteriores. Portanto, essa recuperação de perdas gera uma receita do período:

Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 14.000

Crédito: Recuperação de Perdas (Receita) 14.000

(a alternativa "e" está correta, pois fala em crédito em recuperação de perdas de R$ 14.000,00).

O lançamento da reversão da provisão será:

Débito: PECLD (Ativo Circulante – Retificadora) 8.000

(provisão constituída no ano anterior e não utilizada)

Crédito: Reversão da PECLD (Receita) 8.000

Portanto, a banca, em 2011, utilizou a sistemática da reversão da provisão.

PECLD	
3.000 (II.1) 8.000 (III.1)	7.000 (I) 4.000 (II.2)
	0

O lançamento da constituição da provisão seria:

Débito: Despesa com Provisões (Despesa) 15.750

Crédito: PECLD (Ativo Circulante – Retificadora) 15.750

(repare que a alternativa "c" está incorreta, pois fala em débito em conta de PECLD, quando, na verdade, há um crédito de R$ 15.750,00).

PECLD	
3.000 (II.1) 8.000 (III.1)	7.000 (I) 4.000 (II.2) 15.750 (III.2)
	15.750

Portanto, o saldo final de 2011 da conta PECLD é R$ 15.750,00, que será o saldo inicial do ano seguinte (2012).

IV – 2012

Saldo Final de Clientes = 500.000

Provisão para Estimativa de Perdas em Crédito de Liquidação Duvidosa (PECLD) = 20.000

Valores Considerados como Perdas por Incobráveis = 12.750

Reversão da Provisão para Estimativa de Crédito de Liquidação Duvidosa = 3.000

O lançamento das perdas incobráveis seria: são relativas ao saldo da provisão constituída no ano anterior (R$ 15.750,00), ou seja, do valor de R$ 15.750,00 de provisão, R$ 12.750,00 foram considerados incobráveis (perda consumada).

Débito: PECLD (Ativo Circulante – Retificadora) 12.750

Crédito: Clientes (Ativo Circulante) 12.750

PECLD	
3.000 (II.1) 8.000 (III.1) 12.750 (IV.1)	7.000 (I) 4.000 (II.2) 15.750 (III.2)
	3.000

O lançamento da reversão da provisão será:

Débito: PECLD (Ativo Circulante – Retificadora) 3.000

(provisão constituída no ano anterior e não utilizada)

Crédito: Reversão da PECLD (Receita) 3.000

Portanto, a banca, em 2012, utilizou a sistemática da reversão da provisão.

PECLD	
3.000 (II.1) 8.000 (III.1) 12.750 (IV.1) 3.000 (IV.2)	7.000 (I) 4.000 (II.2) 15.750 (III.2)
	0

O lançamento da constituição da provisão seria:

Débito: Despesa com Provisões (Despesa) 20.000

Crédito: PECLD (Ativo Circulante – Retificadora) 20.000

PECLD	
3.000 (II.1) 8.000 (III.1) 12.750 (IV.1) 3.000 (IV.2)	7.000 (I) 4.000 (II.2) 15.750 (III.2) 20.000 (IV.3)
	20.000

Portanto, o saldo final de 2012 da conta PECLD é R$ 20.000,00. A alternativa "e" é a correta.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Área Administrativa-Especialidade Contabilidade-TRE/AM-2009-FCC) Em setembro de X9 a

empresa Xandô recebeu R$ 800,00 de um cliente que havia sido considerado incobrável no exercício anterior (X8). Considerando que existia saldo de R$ 2.000,00 na conta Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa (PDD), no momento do recebimento, a empresa deve:

a) debitar PDD e creditar Reversão de PDD.
b) debitar Caixa e creditar Recuperação de Crédito.
c) debitar Caixa e creditar PDD.
d) debitar Caixa e creditar Reversão da despesa com PDD.
e) debitar PDD e creditar Recuperação de crédito.

O cliente, no exercício anterior (X8), havia sido considerado incobrável. Nesse caso, foi feito o seguinte lançamento em X8 (Perda Consumada da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa):

Débito: Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (Ativo Circulante)
Crédito: Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)

De acordo com a questão, em X9, o cliente que havia sido considerado incobrável pagou R$ 800,00. Nesse caso, como já havíamos considerado a perda consumada no ano anterior, o valor de R$ 800,00 entrará como receita e não afeta, de maneira alguma, a conta "Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa" de X9, pois é um ajuste referente a X8.

O lançamento seria:
Débito: Caixa (Ativo Circulante) 800
Crédito: Recuperação de Crédito (Receita) 800
A alternativa "b" é a correta.

Já caiu em prova!

(Agente Fiscal de Rendas-Gestão Tributária-Sefaz/SP-2013-FCC) Determinada empresa comercial possuía em seu Balanço Patrimonial, em 31/12/2011, R$ 350.000,00 em duplicatas a receber e uma estimativa de perdas com créditos de liquidação duvidosa (EPCLD) no valor de R$ 10.500,00. Em janeiro de 2012, um cliente que devia R$ 5.000,00 foi considerado incobrável. Ao reconhecer este evento, a empresa debitou:

a) Perdas com Clientes e creditou Duplicatas a Receber.
b) EPCLD e creditou Duplicatas a Receber.
c) EPCLD e creditou Provisão no passivo.
d) Despesa com EPCLD e creditou Disponível.
e) Perdas com Clientes e creditou EPCLD.

No momento da constituição da provisão para perdas com créditos de liquidação duvidosa a despesa é reconhecida no resultado de acordo com o seguinte lançamento:

Débito: Despesas com Estimativa de Perdas com Créditos de Liquidação Duvidosa (Despesa) 10.500
Crédito: Estimativa de Perdas com Créditos de Liquidação Duvidosa (Ativo Circulante – Retificadora) 10.500

No momento em que o cliente é considerado incobrável, o lançamento a ser realizado será o seguinte:

Débito: Estimativa de Perdas com Créditos de Liquidação Duvidosa (Ativo Circulante – Retificadora) 5.000

Crédito: Duplicatas a Receber (Ativo Circulante) 5.000

Repare que, como as duplicatas não serão mais recebidas (o cliente foi considerado incobrável) é feito um crédito na conta "Duplicatas a Receber" para a redução de seu saldo. A alternativa "b" é a correta.

De acordo com o art. 43 da Lei no 8.981/1995, deverão ser excluídos do cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa, entre outros:

a) os créditos provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia, ou de operações com garantia real;
b) os créditos com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária;
c) os créditos com pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas por qualquer forma;
d) os créditos com administrador, sócio ou acionista, titular ou com seu cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive os afins;
e) a parcela dos créditos correspondentes às receitas que não tenham transitado por conta de resultado;
f) o valor dos créditos adquiridos com coobrigação;
g) o valor dos créditos cedidos sem coobrigação;
h) o valor correspondente ao bem arrendado, no caso de pessoas jurídicas que operam com arrendamento mercantil;
i) o valor dos créditos e direitos junto a instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e a sociedades e fundos de investimentos.

Direito de Garantia: a obrigação de pagar a dívida fica garantida por um bem imóvel (garantia real); um bem móvel (garantia real); um título de crédito (garantia real) ou uma assinatura de terceiro (garantia pessoal). São garantias reais a hipoteca, o penhor, a caução e a alienação fiduciária.

Exemplo: A empresa J4M2 Ltda. possuía os seguintes créditos a receber em 31/12/2007:

Duplicatas a Receber	R$ 50.000,00
Duplicatas a Receber (com garantia real)	R$ 10.000,00
Duplicatas a Receber (vendas a empresas coligadas)	R$ 20.000,00
Empréstimo a Controlada	R$ 15.000,00
Adiantamento a Fornecedores	R$ 12.000,00

Duplicatas a Receber (com garantia real): não entram na base de cálculo da provisão para devedores duvidosos.

Duplicatas a Receber (vendas a empresas coligadas): não entram na base de cálculo da provisão para devedores duvidosos.

Base de Cálculo da Provisão p/ Devedores Duvidosos =
= Duplicatas a Receber = R$ 50.000,00

Então aí vai uma pergunta? Como ficam as duplicatas descontadas no cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa?

No envio das duplicatas para desconto, a empresa fica coobrigada com o cliente. Caso o cliente não pague na data do vencimento das duplicatas, a empresa deve pagar ao banco. Portanto, as duplicatas descontadas são **créditos cedidos ao banco com coobrigação e não devem se excluídas do cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa.**

Repare que o item g) acima fala em créditos cedidos sem coobrigação. Esses sim são excluídos do cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa.

Contudo, a **Esaf**, em uma questão de 2012, considerou diferente. Em relação às demais bancas, não achamos questões sobre o tema. Vamos ver a questão da Esaf.

Já caiu em prova!

(ATRFB-2012-Esaf) A empresa Confiante Ltda. apresenta a seguinte movimentação com créditos a receber e clientes:

No balanço de 2010, em 31/12: tinha créditos a receber de R$ 2.800,00 e provisão para perdas prováveis de R$ 84,00.

Durante o exercício de 2011, contabilizou o recebimento de créditos de R$ 980,00; a baixa por não recebimento de R$ 120,00; a incorporação de novos créditos a receber de R$ 1.700,00; o desconto de duplicatas no banco de R$ 500,00.

Em 31/12/2011, para fins de balanço, deverá fazer uma nova provisão para perdas prováveis, no montante de:

a) R$ 51,00.
b) R$ 84,00.
c) R$ 87,00.
d) R$ 102,00.
e) R$ 171,00.

I – Balanço de 2010 (31/12):

Créditos a receber = R$ 2.800,00
Provisão para Perdas Prováveis = R$ 84,00

Portanto, é possível calcular o percentual utilizado:
Percentual = 84/2.800 = 0,03 = 3%

II – Exercício de 2011:

Recebimento de Clientes = R$ 980,00

Baixa por Não Recebimento = R$ 120,00
Incorporação de Novos Créditos a Receber = R$ 1.700,00
Desconto de Duplicatas = R$ 500,00

II.1 – Método 1: resolução sem a exclusão das duplicatas descontadas:

Saldo Inicial - Créditos a receber	R$ 2.800,00
(-) Recebimento de Clientes	(R$ 980,00)
(-) Baixa por Não Recebimento	(R$ 120,00)
(utilizou todo o saldo da Provisão para Perdas Prováveis (R$ 84,00) e mais um pouco)	
(+) Incorporação de Novos Créditos a Receber	R$ 1.700,00
Saldo Final – Crédito a Receber	R$ 3.400,00

Nova Provisão para Perdas Prováveis = 3% x 3.400 = R$ 102,00
(Alternativa “d”)

II.2 – Método 2: resolução com a exclusão das duplicatas descontadas:

Saldo Inicial - Créditos a receber	R$ 2.800,00
(-) Recebimento de Clientes	(R$ 980,00)
(-) Baixa por Não Recebimento	(R$ 120,00)
(utilizou todo o saldo da Provisão para Perdas Prováveis (R$ 84,00) e mais um pouco)	
(+) Incorporação de Novos Créditos a Receber	R$ 1.700,00
(-) Desconto de Duplicatas<	(R$ 500,00) (*)
Saldo Final – Crédito a Receber	R$ 2.900,00

(*) Repare que, apesar de, no desconto de duplicatas, a empresa estar coobrigada com o cliente, ou seja, se o cliente não pagar, a empresa tem que pagar, o valor das duplicatas descontadas não foi considerado na base de cálculo da provisão para perdas prováveis.

Nova Provisão para Perdas Prováveis = 3% x 2.900 = R$ 87,00
A alternativa “c” foi a resposta considerada correta pela banca, mesmo após os recursos (gabarito definitivo).

Recomendação: Em uma situação real de prova da Esaf, o problema deve ser resolvido pelos 2 métodos. Na sequência, você deverá analisar as alternativas. Se a prova for bem feita, aparecerá a resposta pelo método 1 ou (exclusivo!) a resposta pelo método 2, mas nunca as duas respostas simultaneamente. A situação ocorrida na prova do ATRFB 2012 é esdrúxula, porque as alternativas “**d**” e “**e**” correspondem às respostas pelos dois métodos (sem e com dedução do saldo das duplicatas descontadas, respectivamente).

4.1.2.3. Investimentos Permanentes

4.1.2.3.1. Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos

De acordo com o inciso III do art. 183 da Lei das S.A., os investimentos em participação no capital social de outras sociedades avaliados pelo custo de aquisição serão deduzidos de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente.

Esta provisão aparece como retificadora da conta “Participações Permanentes”, do Ativo Não Circulante – Investimentos. Ou seja, são provisões para perdas prováveis em participações permanentes avaliadas pelo custo de aquisição.

Repare que aqui pode gerar certa confusão, pois a lei fala em provisão para perdas **prováveis** e depois fala que a perda deve ser comprovada como **permanente.** Afinal, a perda é provável ou permanente? Calma, vou explicar.

Para reconhecer a provisão na **investidora,** a perda deve ser comprovada como permanente na investida. A perda é provável na investidora, pois ela ainda não realizou a perda, ou seja, ainda não alienou sua participação na investida. Vamos ver um exemplo.

Exemplo: A Cia. Linotécnica, em outubro de 2005, adquiriu, sem a intenção de venda, 5% das ações da Cia. Investida, por R$ 50.000,00, em um investimento que será avaliado pelo custo de aquisição. Em 31/12/2005, o valor de mercado das ações caiu para R$ 45.000,00, pois, em novembro de 2005, houve um incêndio na Cia. Investida, sendo tal perda considerada de difícil recuperação. Deste modo, no encerramento do exercício social de 2005, a Cia. Linotécnica deverá constituir uma Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos, conforme mostrado a seguir:

Na aquisição do investimento:
Participações Societárias (Ativo Não Circulante – Investimentos)
a Bancos (Ativo Circulante) 50.000

Na constituição da provisão:
Despesas com Provisões (Despesa)
a Provisão p/ Perdas Prováveis na Realização de Investimentos (ANC–Inv-Retificadora) 5.000

Repare que a perda é provável, pois a investidora ainda não alienou seu investimento. Se ela alienasse hoje, teria um prejuízo de R$ 5.000,00 (comprou por R$ 50.000,00 e a alienação seria por R$ 45.000,00). Contudo, como ainda não houve a alienação, a perda é provável.

Já na investida, a perda é permanente, pois houve um incêndio.

Suponha que, em 2006, parte da perda seja recuperada, fazendo com que o valor das ações suba de R$ 45.000,00 para R$ 48.000,00. Nessa situação, a Cia Linotécnica deverá efetuar o seguinte lançamento:

Provisão p/ Perdas Prováveis na Realização de Investimentos (ANC–Inv-Retificadora)

a Reversão de Provisões (Receita) 3.000

Ou seja, a perda provável na investidora foi reduzida para R$ 2.000,00 (R$ 50.000,00 – R$ 48.000,00).

Finalmente, de acordo com o inciso IV do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, os demais investimentos avaliados pelo custo de aquisição também serão deduzidos de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior.

4.1.3. "Provisões" do Passivo

Como as provisões são sempre contas de natureza CREDORA, as "provisões" do Passivo não são contas retificadoras e sim contas representativas de obrigações, em virtude da apropriação pelo regime de competência, também chamadas de "Provisões para Pagamentos". São exemplos:

- Provisão para o Imposto de Renda;
- Provisão para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;
- Provisão para Décimo-Terceiro Salário;
- Provisão para Férias;
- Provisão para Contingências.

Lançamentos:

Na constituição da Provisão (Por exemplo: Imposto de Renda):

Despesas com Provisão para Imposto de Renda (Despesa)
a Provisão para Imposto de Renda (Passivo Circulante)

No pagamento:

Provisão para Imposto de Renda (Passivo Circulante)
a Bancos (Ativo Circulante)

Já caiu em prova!

(Analista de Atividades do Meio Ambiente-Contador-Ibram-2009-Cespe)

Contas	R$
provisão para perdas em estoque	5.000
provisão para crédito de liquidação duvidosa	10.000
provisão para contingências trabalhistas	15.000
provisão para contingências ambientais	20.000

Considerando as informações acima, que constam do balancete de verificação de determinada companhia levantado após o encerramento das contas de resultado, julgue os itens a seguir.

1. As contas credoras somam R$ 50.000,00 no total.

Lembra do que eu falei? Todas as contas de provisão são de natureza credora. Portanto, apareceu "provisão para...." é de natureza credora.

provisão para perdas em estoque 5.000 (credora)

provisão para crédito de liquidação duvidosa 10.000 (credora)
provisão para contingências trabalhistas 15.000 (credora)
provisão para contingências ambientais 20.000 (credora)
Saldo das contas de natureza credora 50.000

Portanto, o item está correto.

2. As contas classificadas no passivo somam R$ 50.000,00 no total.

Provisão para Perdas em Estoques: Ativo Circulante – Retificadora

Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa: Ativo Circulante – Retificadora

Provisão para Contingências Trabalhistas: Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante "Longo Prazo"

Provisão para Contingências Ambientais: Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante "Longo Prazo"

Portanto, no passivo temos:
provisão para contingências trabalhistas 15.000 (credora)
provisão para contingências ambientais 20.000 (credora)
Saldo das contas do passivo 35.000

Logo, o item está errado.

3. O aumento na conta provisão para perdas em estoque afeta a situação líquida da companhia, e a constituição da provisão para contingências trabalhistas é fato contábil modificativo, pois aumenta o resultado.

Vamos analisar o item:

I – Aumento da provisão para perdas em estoques

O lançamento seria:

Despesas com Provisões (Despesas)
a Provisão para Perdas em Estoques (Ativo Circulante – Retificadora)

Portanto, como afeta o Ativo Circulante (há uma diminuição, tendo em vista que a conta de provisão é sempre de natureza e, quando classificada no Ativo Circulante, é retificadora), afeta a situação líquida da companhia.

II – Constituição da provisão para contingências trabalhistas:

O lançamento seria:

Despesas com Provisões (Despesas)
a Provisão para Contingências Trabalhistas (Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante "Longo Prazo")

Como há uma despesa na constituição da provisão, há uma redução do patrimônio líquido da empresa, sendo, portanto, um fato modificativo **diminutivo (diminui o resultado).** Logo, o item está errado**.**

Mais um ponto importante que não podemos confundir na hora da prova! Vejamos:

Reservas: São parcelas que compõem o Patrimônio Líquido e podem representar os valores recebidos dos sócios/acionistas ou uma parte dos lucros obtidos pela empresa e não distribuídos. Além disso, não representam aumento do Capital Social. As "Reservas" não transitam pelo resultado do exercício.

Provisões: Representam valores que ainda são incertos (estimados). Ou seja, representam expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a serem desembolsados em um futuro próximo.

ATENÇÃO!!! As obrigações com valores líquidos e certos (determinados) não são consideradas provisões.

Exemplo: Aluguel a Pagar, Duplicatas a Pagar, ICMS a Recolher, etc.

Exemplo: Diferença entre Reservas e Provisões:

Reservas para Contingências (art. 195 da Lei nº 6.404/1976): A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado (classificada no Patrimônio Líquido).

Provisões para Contingências: se essa possibilidade existe e deve-se a algum fato gerador contábil já ocorrido e, ainda, se o possível desembolso ou perda pode ser razoavelmente mensurado em reais, precisa ser contabilizado dentro do regime de competência, mediante constituição de uma provisão, com uma contrapartida a débito do resultado.

Exemplo: Provisão para Contingências Fiscais e Trabalhistas (classificada no Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante – Exigível a Longo Prazo).

Já caiu em prova!

(Fiscal de Rendas-RJ-2007-FGV-Adaptada) A empresa BARRACÃO S.A., dedicada ao comércio de tecidos, apurou em seu balancete de encerramento (31/12/2007) os saldos das contas patrimoniais e de resultado listados no quadro abaixo. Observe que todos os saldos se referem a 31/12/2007, com exceção da conta "lucros acumulados", que se refere a 31/12/2006. Considerando que o estagiário ordenou as contas em ordem crescente dos respectivos saldos, sugere-se organizá-las conforme a estrutura do Balanço Patrimonial para responder às questões de números 104 a 106 que seguem.

provisão para redução das mercadorias a valor de mercado	746,00
provisão para créditos de liquidação duvidosa (referente aos títulos que vencem dentro de 12 meses)	1.054,00
provisão para créditos de liquidação duvidosa (referente aos títulos que vencem após os 12 primeiros meses)	1.090,00
despesas antecipadas (prazo: após os 12 primeiros meses)	1.790,00
amortização acumulada (das despesas pré-operacionais)	1.800,00
despesas pré-operacionais	2.000,00
empréstimos concedidos (prazo: após os 12 primeiros meses)	4.500,00
ações em tesouraria	5.000,00
despesas antecipadas (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)	5.000,00
provisão para contingências trabalhistas (estimativa de pagamento: dentro dos 12 primeiros meses)	6.500,00

provisão para contingências trabalhistas (estimativa de pagamento: após os 12 primeiros meses)	8.000,00
caixa	10.000,00
empréstimos concedidos a diretores (transações não operacionais)	10.000,00
reserva para contingências	12.000,00
descontos comerciais e abatimentos	14.850,00
móveis e utensílios (de uso próprio)	15.000,00
receita de equivalência patrimonial	19.950,00
depósitos judiciais (expectativa de decisão terminativa: após os 12 primeiros meses)	20.000,00
terrenos (de uso próprio)	20.000,00
deságio relativo a participações societárias	20.300,00
vendas canceladas	23.000,00
empréstimos obtidos (prazo: após os 12 primeiros meses)	24.000,00
duplicatas descont. (títulos que vencem dentro de 12 meses)	25.000,00
impostos a recolher (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)	28.500,00
veículos (de uso próprio)	30.000,00
aplicações financeiras (prazo: após os 12 primeiros meses)	32.000,00
impostos parcelados (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)	32.000,00
outras aplic. Financ. (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)	39.500,00
despesa com imposto de renda e contribuição social sobre o lucro	40.000,00
salários a pagar (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)	42.000,00
impostos parcelados (prazo: após os 12 primeiros meses)	42.500,00
aplicações financeiras de imediata realização	45.000,00
empréstimos obtidos (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)	45.000,00
reserva legal	48.000,00
despesas financeiras	50.500,00
lucros acumulados (saldo inicial)	51.000,00
duplicatas a receber de clientes (prazo: após os 12 primeiros meses)	54.500,00
prédios e construções (de uso próprio)	60.000,00
fornecedores a pagar (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)	64.000,00
bancos conta-corrente	78.000,00
estoque de mercadorias	87.400,00
reserva de capital	89.800,00
duplicatas a receber (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)	105.400,00
receita não operacional	196.000,00
Participações societárias em controladas e coligadas avaliadas pelo método da equivalência patrimonial	300.700,00
capital social	500.000,00
despesa não operacional	500.000,00
depreciação acumulada	525.000,00
máquinas e equipamentos (de uso próprio)	800.000,00
despesas de comercialização	860.000,00
despesas administrativas	980.700,00
impostos sobre vendas	1.000.000,00
custo das mercadorias vendidas	1.589.400,00
receita bruta	5.000.000,00

O saldo do Ativo Não Circulante, em 31/12/2007, é:

a) 804.480,00;
b) 121.700,00;
c) 802.300,00;
d) 803.390,00;

e) 680.600,00.

Primeiramente, como uma forma de estudar para a prova, vamos classificar todas as contas e levantar o balancete de verificação:

ATENÇÃO!!! Como a conta Lucros Acumulados ainda está com saldo inicial, no balancete de verificação irão constar contas patrimoniais e de resultado (a apuração do resultado do período ainda não foi efetuada).

Conta	Saldo Devedor	Saldo Credor	Característica
Provisão para redução das mercadorias a valor de mercado		746,00	Ativo Circulante – Retificadora
Provisão para créditos de liquidação duvidosa (vencimento dentro de 12 meses)		1.054,00	Ativo Circulante – Retificadora
Provisão para créditos de liquidação duvidosa (vencimento após 12 meses)		1.090,00	Ativo Não Circulante -Realizável a Longo Prazo – Retificadora
Despesas Antecipadas (prazo: após 12 meses)	1.790,00		Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo
Amortização Acumulada		1.800,00	Ativo Não Circulante – Intangível
Marcas e Patentes	2.000,00		Ativo Não Circulante – Intangível
Empréstimos Concedidos (prazo: após 12 meses)	4.500,00		Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo
Ações em Tesouraria	5.000,00		Patrimônio Líquido – Retificadora
Despesas Antecipadas (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)	5.000,00		Ativo Circulante
Provisão para Contingências Trabalhistas (estimativa de pagto: dentro dos 12 primeiros meses)		6.500,00	Passivo Circulante
Provisão para Contingências Trabalhistas (estimativa de pagto: após os 12 primeiros meses)		8.000,00	Passivo Não Circulante
Caixa	10.000,00		Ativo Circulante
Empréstimos Concedidos a Diretores (transações não operacionais)	10.000,00		Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo
Reserva para Contingências		12.000,00	Patrimônio Líquido
Descontos Comerciais e Abatimentos	14.850,00		Redução da Receita Bruta – Despesa
Móveis e Utensílios (de uso próprio)	15.000,00		Ativo Não Circulante – Imobilizado
Receita de Equivalência Patrimonial		19.950,00	Receita
Depósitos Judiciais (expectativa de decisão terminativa: após 12 primeiros meses)	20.000,00		Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo
Terrenos (de uso próprio)	20.000,00		Ativo Não Circulante – Imobilizado
Deságio Relativo a Participações Societárias		20.300,00	Ativo Não Circulante – Investimentos – Retificadora
Vendas Canceladas	23.000,00		Redução da Receita Bruta – Despesa
Empréstimos Obtidos (prazo: após os 12 primeiros meses)		24.000,00	Passivo Não Circulante
Duplicatas Descontadas (títulos que vencem dentro de 12 meses)		25.000,00	Passivo Circulante
Impostos a Recolher (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)		28.500,00	Passivo Circulante
Veículos (de uso próprio)	30.000,00		Ativo Não Circulante – Imobilizado
Aplicações Financeiras (prazo: após os 12 primeiros meses)	32.000,00		Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo
Impostos Parcelados (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)		32.000,00	Passivo Circulante
Outras Aplicações Financeiras (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)	39.500,00		Ativo Circulante
Despesas com imposto de renda e contribuição social sobre o lucro	40.000,00		Despesa

Salários a Pagar (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)		42.000,00	Passivo Circulante
Impostos Parcelados (prazo: após os 12 primeiros)		42.500,00	Passivo Não Circulante
Aplicações Financeiras de Imediata Realização	45.000,00		Ativo Circulante
Empréstimos Obtidos (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)		45.000,00	Passivo Circulante
Reserva Legal		48.000,00	Patrimônio Líquido
Despesas Financeiras	50.500,00		Despesa
Lucros Acumulados (saldo inicial)		51.000,00	Patrimônio Líquido
Duplicatas a Receber de Clientes (prazo: após os 12 primeiros meses)	54.500,00		Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo
Prédios e Construções (de uso próprio)	60.000,00		Ativo Não Circulante – Imobilizado
Fornecedores a Pagar (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)		64.000,00	Passivo Circulante
Bancos Conta-Corrente	78.000,00		Ativo Circulante
Estoque de Mercadorias	87.400,00		Ativo Circulante
Reserva de Capital		89.800,00	Patrimônio Líquido
Duplicatas a Receber (prazo: dentro dos 12 primeiros meses)	105.400,00		Ativo Circulante
Receita Não Operacional		196.000,00	Receita
Participações Societárias em Controladas e Coligadas Avaliadas pelo MEP	300.700,00		Ativo Não Circulante – Investimentos
Capital Social		500.000,00	Patrimônio Líquido
Despesa Não Operacional	500.000,00		Despesa
Depreciação Acumulada		525.000,00	Ativo Não Circulante – Imobilizado – Retificadora
Máquinas e Equipamentos (de uso próprio)	800.000,00		Ativo Não Circulante – Imobilizado
Despesas de Comercialização	860.000,00		Despesa
Despesas Administrativas	980.700,00		Despesa
Impostos sobre Vendas	1.000.000,00		Redutor da Receita Bruta – Despesa
Custo das Mercadorias Vendidas	1.589.400,00		Despesa
Receita Bruta		5.000.000,00	Receita
Total	**6.784.240,00**	**6.784.240,00**	

Agora, antes de resolver a questão, gostaria de chamar a sua atenção para as seguintes contas (para que você não erre na hora da prova):

Provisões: são sempre contas de natureza CREDORA, sendo, portanto, retificadoras do Ativo e obrigações no Passivo.

Depósitos Judiciais: direito constituído mediante o depósito, em virtude de uma ação judicial, sendo, portanto, uma conta do Ativo.

Vamos à resolução da questão:

Conta	Saldo
Ativo Não Circulante	
Realizável a Longo Prazo	
Duplicatas a Receber de Clientes (prazo: após os 12 primeiros meses)	54.500,00
Provisão para créditos de liquidação duvidosa (vencimento após 12 meses)	(1.090,00)

Despesas Antecipadas (prazo: após 12 meses)	1.790,00
Empréstimos Concedidos (prazo: após 12 meses)	4.500,00
Empréstimos Concedidos a Diretores (transações não operacionais)	10.000,00
Depósitos Judiciais (expectativa de decisão terminativa: após 12 primeiros meses)	20.000,00
Aplicações Financeiras (prazo: após os 12 primeiros meses)	32.000,00
Investimentos	
Participações Societárias em Controladas e Coligadas Avaliadas pelo MEP	300.700,00
Deságio Relativo a Participações Societárias	(20.300,00)
Imobilizado	
Veículos (de uso próprio)	30.000,00
Prédios e Construções (de uso próprio)	60.000,00
Móveis e Utensílios (de uso próprio)	15.000,00
Terrenos (de uso próprio)	20.000,00
Máquinas e Equipamentos (de uso próprio)	800.000,00
Depreciação Acumulada	(525.000,00)
Intangível	
Marcas e Patentes	2.000,00
Amortização Acumulada	(1.800,00)
Ativo Não Circulante	**802.300,00**

A alternativa "c" é a correta.

4.1.4. Passivo Contingente

Passivo contingente é:

– uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou

– uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

  – não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou

  – o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Ou seja, os passivos contingentes ou contingências passivas são caracterizados como possíveis para não prováveis saídas de recursos (a probabilidade maior é que não ocorra a saída de recursos).

Passivos contingentes não são reconhecidos como passivo porque são:

– obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos; ou

– obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento (porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação).

Portanto, passivos contingentes não são reconhecidos, bastando a sua divulgação em notas explicativas.

Provisões são contabilizadas, passivos contingentes não.

<table>
<tr><th colspan="2">Probabilidade de ocorrência do desembolso</th><th>Tratamento contábil</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Obrigação presente provável</td><td>Mensurável por meio de estimativa confiável</td><td>Uma provisão é reconhecida e é divulgado em notas explicativas</td></tr>
<tr><td>Não mensurável por inexistência de estimativa confiável</td><td>Divulgação em notas explicativas (passivo contingente)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Possível (mais provável que não tenha saída de recursos do que sim)</td><td>Divulgação em notas explicativas (passivo contingente)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Remota</td><td>Não divulga em notas explicativas</td></tr>
</table>

Já caiu em prova!

(Analista de Controle Interno-Cargo 10-Ministério Público da União–2010-Cespe) Na hipótese de ocorrência de um desembolso, cujo valor não for mensurável, a obrigação é classificada como provável e deve ser reconhecida e registrada no balanço patrimonial.

O valor do desembolso deve ser **mensurável por meio de estimativa confiável** para que a provisão do passivo (obrigação) seja reconhecida no balanço patrimonial. No caso do item, temos um passivo contingente, que será registrado somente em notas explicativas. O item está errado.

4.1.5. Ativo Contingente

Os ativos contingentes surgem normalmente de evento não planejado ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de entrada de benefícios econômicos para a entidade.

Exemplo: Reivindicação que a entidade esteja reclamando por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.

Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado.

Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.

O ativo contingente é divulgado quando for provável a entrada de benefícios econômicos.

Os ativos contingentes são avaliados periodicamente para garantir que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações contábeis.

Se for praticamente certo que ocorrerá uma entrada de benefícios econômicos, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que

ocorrer a mudança de estimativa. Se a entrada de benefícios econômicos se tornar provável, a entidade divulga o ativo contingente.

Probabilidade de Ocorrência de Entrada de Recursos	**Tratamento Contábil**
Praticamente certa	O ativo não é contingente, um ativo é reconhecido.
Provável, mas não praticamente certa	Nenhum ativo é reconhecido, mas existe a divulgação em notas explicativas (ativo contingente).
Não é provável	Nenhum ativo é reconhecido e não divulga em notas explicativas.

4.2. Depreciação, Amortização e Exaustão

4.2.1. Critérios de Avaliação e Baixas das contas do Ativo – Imobilizado e Intangível

De acordo com os incisos V e VI do art. 183 da Lei nº 6.404/1976,

– os direitos classificados no imobilizado serão avaliados pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão; e
– os direitos classificados no intangível serão avaliados pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização.

4.2.2. Depreciação

A depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil.

Ou seja, a depreciação consiste em considerar, como **despesa ou custo do período**, **uma parte do valor gasto na compra de bens de consumo durável utilizados nas atividades da empresa**. Estes bens serão **depreciados ao longo de sua vida útil**, de modo que o **valor gasto na sua aquisição seja considerado despesa ao longo dos anos de sua utilização**.

Lançamento:
Despesas ou Encargos de Depreciação (Despesa)
a Depreciação Acumulada (Ativo Não Circulante – Imobilizado – Retificadora)

– **Causas**: desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência;
– Alcança bens materiais (tangíveis) classificados no "Ativo Não Circulante Imobilizado";
– **O bem poderá ser depreciado a partir da data em que for instalado, colocado em serviço ou esteja em condições de produzir, independentemente do dia do mês, ou seja, conta-se o primeiro mês integralmente, qualquer que seja o dia**;
– **Taxa de Depreciação = 1/Vida Útil do Bem (Depreciação Linear, por Quotas Constantes ou em Linha Reta)**;
– As taxas anuais de depreciação normalmente admitidas pela Legislação Fiscal para uso normal de bens em turno de oito horas diárias são:

	Vida Útil	Taxa Anual de Depreciação
Edifícios	25 anos	4%
Máquinas e Equipamentos	10 anos	10%
Instalações	10 anos	10%
Móveis e Utensílios	10 anos	10%
Veículos	5 anos	20%
Bens de Informática	5 anos	20%

Exemplos (considerando que os bens são utilizados por um período normal de 8 horas

diárias):

Veículos: Vida Útil = 5 anos

Taxa de Depreciação = 1/5 anos = 20% ao ano

Imóveis: Vida Útil = 25 anos

Taxa de Depreciação = 1/25 anos = 4% ao ano

Máquinas e Equipamentos = 10 anos

Taxa de Depreciação = 1/10 anos = 10% ao ano

– Vedações à depreciação de acordo com a Legislação do Imposto de Renda:

I – Terrenos, salvo em relação a benfeitorias e construções;

II – Bens que aumentam de valor com o tempo, como antiguidades e obras de arte;

III – Bens para os quais sejam registradas cotas de amortização ou exaustão; e

IV – Bens móveis ou imóveis que não estejam intrinsecamente relacionados à produção ou comercialização de bens e serviços e bens imóveis não alugados.

– **Edificações:** o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial.

– **Valor Residual:** valor provável da realização do bem após ser totalmente depreciado. Caso o valor residual seja diferente de ZERO, deverá ser subtraído do valor do custo de aquisição do bem a ser depreciado. Este resultado é que servirá de base de cálculo para a taxa de depreciação.

– **Valor Contábil do Bem:** corresponde à diferença entre o custo de aquisição do bem e a depreciação acumulada.

Valor Contábil = Custo de Aquisição – Depreciação Acumulada

Nota: Projetos florestais destinados à exploração de seus frutos também são passíveis de depreciação. Exemplo: Pomares – depreciação inicia a partir do momento em que se encontram em condições de produzir (colheita).

4.2.2.1. Método das Quotas Constantes ou Método Linear ou Método da Linha Reta

Corresponde ao método de depreciação onde a depreciação acumulada é diretamente proporcional ao tempo, ou seja, é uma função linear. Pode-se calcular a depreciação, por este método, de duas formas:

– Aplica-se a taxa constante sobre o valor depreciado; ou

– Divide-se o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil.

Depreciação Acumulada = Taxa de Depreciação x Período x Base de Cálculo

Custo de Aquisição do Bem

(+) Gastos com instalação

(+) Acréscimos Posteriores
(-) Valor Residual
Base de Cálculo da Depreciação

Atenção! Não confunda depreciação acumulada com despesas com depreciação:

– A depreciação acumulada é uma conta patrimonial que mostra toda a depreciação do bem desde o início de sua vida útil.
– A despesa com depreciação é uma conta de resultado, ou seja, demonstra a depreciação de determinado período.

Já caiu em prova!

(AFRFB-2009-Esaf) Na Contabilidade da empresa Atualizadíssima S.A. os bens depreciáveis eram apresentados com saldo de R$ 800.000,00 em 31/03/2008, com uma Depreciação Acumulada, já contabilizada, com saldo de R$ 200.000,00, nessa data. Entretanto, em 31/12/2008, o saldo da conta de bens depreciáveis havia saltado para R$ 1.100.000,00, em decorrência da aquisição, em primeiro de abril, de outros bens com vida útil de 5 anos, no valor de R$ 300.000,00. Considerando que todo o saldo anterior é referente a bens depreciáveis à taxa anual de 10%, podemos dizer que no balanço patrimonial a ser encerrado em 31 de dezembro de 2008 o saldo da conta Depreciação Acumulada deverá ser de:
a) R$ 340.000,00;
b) R$ 305.000,00;
c) R$ 325.000,00;
d) R$ 320.000,00;
e) R$ 290.000,00.

31/03/2008: Bens Depreciáveis I = R$ 800.000,00 em 31/03/2008
Depreciação Acumulada = R$ 200.000,00
Taxa de Depreciação = 10% ao ano

31/12/2008: Bens Depreciáveis (Total) = R$ 1.100.000,00 (aquisição, 01/04, de outros bens com vida útil de 5 anos, no valor de R$ 300.000,00).
Bens Depreciáveis 2 = R$ 300.000,00
Taxa de Depreciação = 1/5 ano = 20% ao ano

I – Cálculo da Depreciação Acumulada em 31/12/2008:
I.1 – Bens Depreciáveis 1:
Taxa de Depreciação = 10% ao ano
Período = de 01/04/2008 a 31/12/2009 = 9 meses = 9 meses/12 meses
Período = 3/4 ano = 0,75 ano (até 31/03/2008, a depreciação acumulada já está calculada)
Base de Cálculo da Depreciação = 800.000 (não há valor residual)

Depreciação Acumulada (Bens 1) = Depreciação Acumulada (até 31/03) + Taxa x Período x Base de Cálculo (de 31/03 a 31/12)
Depreciação Acumulada (Bens 1) = 200.000 + 10% x 0,75 x 800.000

Depreciação Acumulada (Bens 1) = 200.000 + 60.000 = 260.000

I.2 – Bens Depreciáveis 2:

Taxa de Depreciação = 20% ao ano

Período = de 01/04/2008 a 31/12/2009 = 9 meses = 9 meses/12 meses

Período = 3/4 ano = 0,75 ano (até 31/03/2008, a depreciação acumulada já está calculada)

Base de Cálculo da Depreciação = 300.000 (não há valor residual)

Depreciação Acumulada (Bens 2) = Taxa x Período x Base de Cálculo Depreciação Acumulada (Bens 2) = 20% x 0,75 x 300.000

Depreciação Acumulada (Bens 2) = 45.000

Depreciação Acumulada Total = 260.000 + 45.000 = 305.000

A alternativa "b" é a correta.

4.2.2.2. Método da Soma dos Dígitos ou Método de Cole

Por este método a depreciação é calculada da seguinte maneira:

Método de Cole Decrescente

I – Soma-se os algarismos que compõem o número de anos da vida útil do bem;

II – Multiplica-se o valor a ser depreciado a cada ano pela fração cujo denominador é a soma calculada acima (subitem 1), e o numerador, para o primeiro ano, é o tempo de vida útil do bem (n), para o segundo ano é "n-1", para o terceiro ano é "n-2". Utiliza-se esta metodologia até o último ano de vida útil, quando o numerador será igual a 1.

Exemplo: Depreciação de um veículo adquirido por R$ 30.000,00, sem valor residual (Suponha uma vida útil de 4 anos).

Soma dos Dígitos = 1 + 2 + 3 + 4 = 10

Primeiro Ano Depreciação = (4/10) x 30.000 = 12.000;

Segundo Ano Depreciação = (3/10) x 30.000 = 9.000;

Terceiro Ano Depreciação = (2/10) x 30.000 = 6.000; e

Quarto Ano Depreciação = (1/10) x 30.000 = 3.000.

Método de Cole Crescente

I – Soma-se os algarismos que compõem o número de anos da vida útil do bem;

II – Multiplica-se o valor a ser depreciado a cada ano pela fração cujo denominador é a soma calculada acima (subitem 1), e o numerador, para o primeiro ano, é o tempo de vida útil do bem (1), para o segundo ano é "2", para o terceiro ano é "3". Utiliza-se esta metodologia até o último ano de vida útil, quando o numerador será igual à vida útil.

Exemplo: Depreciação de um veículo adquirido por R$ 30.000,00, sem valor residual

(Suponha uma vida útil de 4 anos).

Soma dos Dígitos = 1 + 2 + 3 + 4 = 10
Primeiro Ano Depreciação = (1/10) x 30.000 = 3.000;
Segundo Ano Depreciação = (2/10) x 30.000 = 6.000;
Terceiro Ano Depreciação = (3/10) x 30.000 = 9.000; e
Quarto Ano Depreciação = (4/10) x 30.000 = 12.000.

Nota: Para a resolução das questões, adotaremos o seguinte critério:
1 – Questão não menciona o método de depreciação utilizado: utilizar Método Linear.
2 – Questão menciona que o método é linear: utilizar Método Linear.
3 – Questão menciona que é o método de Cole, mas não especifica se é crescente ou decrescente: utilizar Método de Cole Descrescente.
4 – Questão menciona que é o método de Cole, e especifica se é crescente ou decrescente: utilizar Método de Cole Crescente/Decrescente, conforme especificado na questão.

Já caiu em prova!

(AFC-STN-2000-Esaf) Um direito sobre bens do ativo permanente tem vida útil de 7 (sete) anos. Submetendo-se esse bem à depreciação, comparativamente, pelos Métodos da Linha Reta e da Soma dos Dígitos dos Anos, pode-se afirmar que, no quarto ano da vida útil:

a) o imposto de renda seria maior se fosse utilizado o método da linha reta;
b) o imposto de renda seria maior se fosse utilizado o método da soma dos dígitos dos anos;
c) coincidentemente, o imposto de renda seria o mesmo em ambas as hipóteses;
d) a depreciação, durante a vida útil, na verdade, não afetaria o imposto de renda;
e) o imposto de renda seria maior, num ou noutro método, dependendo do valor residual.

Vida Útil do Bem = 7 anos

I – Método da Linha Reta de Depreciação
Taxa Anual de Depreciação = 1/7 anos
No quarto ano de vida útil do bem:
Despesas com Depreciação = Custo do Bem x Taxa = Custo do Bem/7

II – Método de Cole de Depreciação
Soma dos Dígitos = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 = 28
Quarto Ano Depreciação = (4/28) x Custo do Bem = Custo do Bem/7

Logo, no quarto ano de vida útil, a despesa com depreciação seria igual para os dois métodos e, consequentemente, o imposto também seria igual.

Nesta questão, também não faria diferença utilizar o Método de Cole Crescente ou Decrescente, pois, no quarto ano, a depreciação seria igual para os dois métodos.
A alternativa "c" é a correta.

Já caiu em prova!

(AFC-STN-2000-Esaf) Um direito sobre bens do ativo permanente tem vida útil de 7 (sete) anos. Submetendo-se

esse bem à depreciação, comparativamente, pelos Métodos da Linha Reta e da Soma dos Dígitos dos Anos, pode-se afirmar que, no quarto ano da vida útil,

a) o imposto de renda seria maior se fosse utilizado o método da linha reta
b) o imposto de renda seria maior se fosse utilizado o método da soma dos dígitos dos anos
c) coincidentemente, o imposto de renda seria o mesmo em ambas as hipóteses
d) a depreciação, durante a vida útil, na verdade, não afetaria o imposto de renda
e) o imposto de renda seria maior, num ou noutro método, dependendo do valor residual

Vida Útil do Bem = 7 anos

I – Método da Linha Reta de Depreciação

Taxa Anual de Depreciação = 1/ 7 anos

No quarto ano de vida útil do bem:

Despesas com Depreciação = Custo do Bem x Taxa = Custo do Bem/7

II – Método de Cole de Depreciação

Soma dos Dígitos = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 = 28

Quarto Ano ⇒ Depreciação = (4/28) x Custo do Bem = Custo do Bem/7

Logo, no quarto ano de vida útil, a despesa com depreciação seria igual para os dois métodos (Custo do Bem/7) e, consequentemente, o imposto também seria igual.

Nesta questão, também não faria diferença utilizar o Método de Cole Crescente ou Decrescente, pois, no quarto ano, a depreciação seria igual para os dois métodos. A alternativa "c" é a correta.

4.2.2.3. Métodos das Unidades Produzidas e de Horas de Trabalho

Método das Unidades Produzidas: este método se baseia no total de unidades que devem ser produzidas pelo bem a ser depreciado.

$$\text{Quota Anual de Depreciação} = \frac{\text{n}^{\text{o}} \text{ de unidades produzidas no ano X}}{\text{n}^{\text{o}} \text{ de unidades estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem.}}$$

Método de Horas de Trabalho: este método se baseia na estimativa da vida útil do bem, representada em horas de trabalho.

$$\text{Quota Anual de Depreciação} = \frac{\text{n}^{\text{o}} \text{ de horas de trabalho no ano X}}{\text{n}^{\text{o}} \text{ de horas de trabalho estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem.}}$$

4.2.2.4. Tipos de Depreciação

A depreciação ainda pode ser **normal** e **acelerada**.

Depreciação Normal: é empregada quando o bem for utilizado em apenas um **turno de 8 horas diárias**, sendo o cálculo realizado com base na taxa normal de depreciação;

Depreciação Acelerada: empregada quando o bem for utilizado em **mais de turno de 8 horas diárias**, devendo a taxa normal de depreciação do bem ser multiplicada por um coeficiente, conforme tabela abaixo:

Turnos	Coeficiente (art. 69 da Lei nº 3.470/58)
1 turno (8 horas)	1,0
2 turnos (16 horas)	1,5
3 turnos (24 horas)	2,0

Nessas situações, a fórmula de cálculo da depreciação seria:

Depreciação = Coeficiente x Taxa x Período x Base de Cálculo

Exemplo: Uma máquina, cuja taxa de depreciação é de 10% ao ano, está sendo utilizada em três turnos de 8 horas diárias. Logo, sua taxa de depreciação passa a ser:

Fiscal Taxa de Depreciação = 2,0 x 10% = 20% ao ano

Exemplo: Em 14/10/X1, a Cia. Industrial Silvestre adquiriu três máquinas nos valores de R$ 3.000,00, R$ 6.000,00 e R$ 8.000,00, a serem utilizadas, respectivamente, nos departamentos de corte, pintura e montagem, operando, respectivamente, em um turno de 8 horas diárias, dois turnos de 8 horas diárias e três turnos de 8 horas diárias. Sendo a taxa de depreciação anual de 10%, calcule depreciação contábil total máxima e a depreciação fiscal total máxima:

10% ao ano = (10/12) % ao mês

3 meses (out a dez) = (10/12) % x 3 meses = 10/4 = 2,5%

Corte = 2,5% x 3.000 x 1 = 75

Pintura = 2,5% x 6.000 x 1,5 = 225

Montagem = 2,5% x 8.000 x 2 = 400

Depreciação Acelerada = 75 + 225 + 400 = **700**

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Petrobras-2011-Cesgranrio) Uma máquina, adquirida em segunda mão pela Companhia Lourival S.A., está evidenciada no Balanço Patrimonial, ao final do primeiro ano de sua utilização, da seguinte forma:

Ativo Não Circulante

Imobilizado

Máquina R$ 125.000,00

(–) Depreciação Acumulada (R$ 50.000,00)

Informações adicionais apresentadas pela Companhia Lourival:

- A máquina foi vendida por R$ 60.000,00, exatamente no dia seguinte ao do encerramento do terceiro ano de sua utilização.
- Utilização da máquina: 1º ano – regime de três turnos; 2º ano – regime de dois turnos e 3º ano – regime de turno único.
- Método de depreciação: quotas constantes.
- Valor residual da máquina: 0 (zero).

Considere as informações recebidas e a boa técnica teórico-conceitual aplicável ao caso e desconsidere a incidência de qualquer tipo de imposto. Nesse contexto, o resultado apurado na venda da máquina, em reais, é:

a) ganho de 12.500,00.
b) ganho de 47.500,00.
c) ganho de 60.000,00.
d) perda de 52.500,00.
e) perda de 65.000,00.

I – Ao final do primeiro ano de utilização da máquina:

Máquina = 125.000

Depreciação Acumulada = 50.000

II – A máquina foi vendida no dia seguinte ao do encerramento do terceiro ano de sua utilização:

Valor da Venda = 60.000

Utilização da Máquina:

Primeiro Ano = 3 turnos (Coeficiente = 2,0)

Segundo Ano = 2 turnos (Coeficiente = 1,5)

Terceiro Ano = 1 turno (Coeficiente = 1,0)

Método de Depreciação = Quotas constantes

Valor Residual = 0

Repare que a questão utilizou a vida útil da máquina como sendo 5 anos (vamos conferir):

Taxa de Depreciação = 1/Vida Útil = 1/5 anos = 0,20 = 20% ao ano

Depreciação (Primeiro Ano) = Coeficiente x Taxa x Período x Valor Depreciável

Depreciação (Primeiro Ano) = 2 x 0,20 x 1 x 125.000

Depreciação (Primeiro Ano) = 50.000

(confere com a depreciação acumulada ao final do primeiro ano)

Depreciação (Segundo Ano) = Coeficiente x Taxa x Período x Valor Depreciável

Depreciação (Segundo Ano) = 1,5 x 0,20 x 1 x 125.000

Depreciação (Segundo Ano) = 37.500

Depreciação (Terceiro Ano) = Coeficiente x Taxa x Período x Valor Depreciável

Depreciação (Terceiro Ano) = 1 x 0,20 x 1 x 125.000

Depreciação (Terceiro Ano) = 25.000

Depreciação Acumulada (ao final do terceiro ano) = 50.000 + 35.700 + 25.000

Depreciação Acumulada (ao final do terceiro ano) = 112.500

Custo de Aquisição do Bem	125.000
(-) Depreciação Acumulada	(112.500)

Valor Contábil da Máquina 12.500

Valor da Venda 60.000
(-) Valor Contábil da Máquina (12.500)
Lucro na Venda 47.500
A alternativa "b" é a correta.

4.2.2.5. Alienação de Bens do Ativo Não Circulante Imobilizado

Quando bens do ativo não circulante imobilizado são alienados, o resultado desta alienação pode ser um ganho de capital, quando o valor da alienação é maior que o valor contábil do bem; ou pode ser uma perda de capital, quando o valor da alienação é menor que o valor contábil do bem.

Resultado = Valor da alienação – Valor Contábil

Se Valor da Alienação > Valor Contábil Ganho de Capital
Se Valor da Alienação < Valor Contábil Perda de Capital

Lançamentos:
I – Determinação do Custo do Bem (Valor Contábil do Bem):
Depreciação Acumulada (ANC – Imobilizado – Retificadora)
a Bem (ANC – Imobilizado)

II – Alienação do Bem: à vista ou a prazo.
Caixa ou Títulos a Receber (Ativo Circulante)
a Outras Receitas (Receita)

III – Baixa do Bem:
Outras Despesas (Despesa)
a Bem (ANC – Imobilizado)

Exemplo: Considere os dados abaixo:
Conta: Veículos
Data de Aquisição: 30/07/2002
Valor de Aquisição: R$ 40.000,00
Taxa de Depreciação: 20% ao ano
Venda à vista em 28/02/2003: R$ 30.000,00
Determine se houve ganho ou perda de capital na data da alienação.

I – Cálculo do valor contábil do bem na data da alienação
Custo de Aquisição = 40.000

Período = de 30/07/2002 até 28/02/2003 = 8 meses (incluindo o mês de aquisição)
Depreciação Acumulada = 20% x 8/12 x 40.000 = 5.333,33

Valor Contábil = 40.000 – 5.333,33 = 34.666,67

II – Cálculo do Ganho ou Perda de Capital:

Valor da Venda	30.000
(-) Valor Contábil	(34.666,67)
Perda de Capital	**(4.666,67)**

Já caiu em prova!

(AFRFB-2009-Esaf) A empresa Revendedora S.A. alienou dois veículos de sua frota de uso, por R$ 29.000,00, à vista. O primeiro desses carros já era da empresa desde 2005, tendo entrado no balanço de 2007 com saldo de R$ 25.000,00 e depreciação acumulada de 55%. O segundo veículo foi comprado em primeiro de abril de 2008 por R$ 10.000,00, não tendo participado do balanço do referido ano de 2007. A empresa atualiza o desgaste de seus bens de uso em períodos mensais. Em 30 de setembro de 2008, quando esses veículos foram vendidos, a empresa registrou seus ganhos ou perdas de capital com o seguinte lançamento de fórmula complexa:

a)

Diversos		
a Diversos		
Caixa	29.000,00	
Perdas de Capital	6.000,00	35.000,00
a Veículo "A"	25.000,00	
a Veículo "B"	10.000,00	35.000,00

b)

Diversos		
a Diversos		
Caixa	29.000,00	
Depreciação Acumulada	18.500,00	47.500,00
a Veículos	35.000,00	
a Ganhos de Capital	12.500,00	47.500,00

c)

Diversos		
a Diversos		
Caixa	29.000,00	
Depreciação Acumulada	17.500,00	46.500,00
a Veículos	35.000,00	
a Ganhos de Capital	11.500,00	46.500,00

d)

Diversos		
a Diversos		
Caixa	29.000,00	
Depreciação Acumulada	13.750,00	42.750,00
a Veículos	35.000,00	
a Ganhos de Capital	7.750,00	42.750,00

e)

Diversos		
a Diversos		
Caixa	29.000,00	
Depreciação Acumulada	19.000,00	48.000,00
a Veículos	35.000,00	
a Ganhos de Capital	13.000,00	48.000,00

30/09/2008

Alienação de Dois Veículos = 29.000,00

Sabe-se que a vida útil de um veículo é igual a 5 anos
Taxa de Depreciação = 1/5 = 20% ao ano

I – Cálculo do Valor Contábil do Veículo 1:
Veículo 1 (registrado no balanço em 2007) = 25.000
Período = anterior a 2008 + 9 meses/12 meses
Período = anterior a 2008 + 3/4 ano = anterior a 2008 + 0,75 ano
Depreciação Acumulada (Veículo 1 até 31/12/2007) = 55%

Depreciação Acumulada = (55% (até 2007) + 20% x 0,75) x 25.000
Depreciação Acumulada (Veículo 1) = 70% x 25.000 = 17.500

Valor Contábil (Veículo 1) = Custo de Aquisição – Dep. Acumulada
Valor Contábil (Veículo 1) = 25.000 – 17.500 = 7.500

II – Cálculo do Valor Contábil do Veículo 2:
Veículo 2 (comprado em 01/04/2008) = 10.000
Período = de abril a setembro = 6 meses/12 meses = 0,5 ano

Depreciação Acumulada = 20% x 0,5 x 10.000
Depreciação Acumulada (Veículo 2) = 10% x 10.000 = 1.000
Valor Contábil (Veículo 2) = Custo de Aquisição – Dep. Acumulada
Valor Contábil (Veículo 2) = 10.000 – 1.000 = 9.000

III – Apuração do ganho ou perda de capital:

Valor da Alienação dos dois Veículos	29.000
(-) Valor Contábil do Veículo 1	(7.500)
(-) Valor Contábil do Veículo 2	(9.000)
Ganho de Capital	12.500

Venda à vista:
Caixa (Ativo Circulante)
a Outras Receitas (Receita) 29.000

Depreciação Acumulada (ANC – Imobilizado – Retificadora)
a Veículos (ANC – Imobilizado) 17.500

Depreciação Acumulada (ANC – Imobilizado – Retificadora)
a Veículos (ANC – Imobilizado) 1.000

Baixa dos Veículos (pelo valor contábil):
Outras Despesas (Despesa)
a Veículos (ANC – Imobilizado) 7.500

Outras Despesas (Despesa)
a Veículos (ANC – Imobilizado) 9.000

Lançamento consolidado:
Diversos
a Diversos
Caixa (Ativo Circulante) 29.000
Depreciação Acumulada (ANC) 18.500 (17.500 + 1.000)
a Ganho de Capital (Receita) 12.500 (29.000 – 7.500 – 9.000)
a Veículos (ANC – Imobilizado) 35.000 (17.500 + 1.000 + 7.500 + 9.000)

Diversos
a Diversos
Caixa (Ativo Circulante) 29.000
Depreciação Acumulada (ANC – Imobilizado) 18.500 47.500
a Ganho de Capital (Receita) 12.500
a Veículos (ANC – Imobilizado) 35.000 47.500
A alternativa "b" é a correta.

4.2.2.6. Depreciação de Bens Adquiridos Usados

No caso de bens adquiridos usados, a taxa anual de depreciação será determinada considerando-se o maior entre os seguintes prazos:
I – Metade da vida útil do bem adquirido novo; e
II – Restante da vida útil, considerada em relação à primeira instalação para utilização do bem.

Exemplo: A Cia J4M2 adquiriu um equipamento novo em 10/03/2004, com tempo de vida útil estimado em 4 anos. Em 25/11/2006, a Cia J4M2 vendeu este equipamento, agora usado, para a empresa Kaprisma. Qual será a taxa anual de depreciação utilizada pela Cia. Kaprisma para o referido bem?

Metade da Vida Útil do Equipamento = 2 anos

O equipamento estaria totalmente depreciado em fevereiro de 2008.
Tempo de Vida Útil Restante = 2 meses (11 e 12/2006) + 1 ano (2007) + 2 meses (01 e 02/2008)
Tempo de Vida Útil Restante = 1 ano e 4 meses

Portanto, prevalecerá o tempo de 2 anos
Taxa de Depreciação Anual = 1/2 anos = 50% ao ano

4.2.2.7. Pontos Importantes da Resolução CFC nº 1.177/2009

– A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo.

– O valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

– **O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil**.

– A depreciação é reconhecida mesmo que o valor justo do ativo exceda o seu valor contábil, desde que o valor residual do ativo não exceda o seu valor contábil. A reparação e a manutenção de um ativo não evitam a necessidade de depreciá-lo.

– **O valor depreciável de um ativo é determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, o valor residual de um ativo frequentemente não é significativo e por isso imaterial para o cálculo do valor depreciável.**

Valor Depreciável = Base de Cálculo da Depreciação
Custo de Aquisição do Bem
(+) Gastos com instalação
(+) Acréscimos Posteriores
(-) Valor Residual
Base de Cálculo da Depreciação

Atenção! Não confundir o valor depreciável com o valor contábil:
Valor Contábil = Custo de Aquisição – Depreciação Acumulada

– **O valor residual de um ativo pode aumentar. A despesa de depreciação será zero enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil.**

– **A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. A depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.**

– **Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis. O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta o valor contábil do edifício.**

Método de depreciação

– **O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança.**

Finalmente, para encerrar assunto depreciação e "misturá-lo" com provisões, gostaria de resolver mais três questões com vários conceitos importantes. Vejamos.

Já caiu em prova!

(AFRF-2003-Esaf) Em primeiro de novembro, a Nossa Firma adquiriu cinco conjuntos de mesas com quatro cadeiras, para pagamento em 60 dias. O preço total foi R$ 10.000,00, sendo R$ 1.000,00 por mesa e R$ 250,00 por cadeira. Segundo o costume usual os móveis brasileiros têm expectativa de vida útil de dez anos, mas o proprietário falou e disse: "vou cuidar para que a depreciação dos bens de uso seja feita em 12 anos". A empresinha da questão usa como mobília dois dos conjuntos adquiridos e os outros três foram destinados à revenda. No dia 31 de dezembro os bens foram inventariados com base em pesquisa válida que encontrou preço líquido de mercado de R$ 900,00 para as mesas e de R$ 300,00 para as cadeiras. Com base nestes dados e informações, adotando-se os critérios legais de avaliação de ativos, podemos dizer, com certeza, que no Balanço Patrimonial os cinco conjuntos em epígrafe contribuirão com um custo de:

a) R$ 9.620,00;
b) R$ 9.800,00;
c) R$ 9.820,00;
d) R$ 10.020,00;
e) R$ 10.500,00.

Nossa Firma

01/novembro:

– Adquiriu 5 conjuntos de mesas com 4 cadeiras (pagamento em 60 dias);
– Preço total = R$ 10.000,00 (R$ 1.000,00 por mesa e R$ 250,00 por cadeira);
– Costume usual: Móveis brasileiros – vida útil = 10 anos;
– Proprietário falou e disse: "a depreciação dos bens de uso será feita em 12 anos";
– Usa como mobília: dois dos conjuntos adquiridos;
– Outros três: destinados à revenda.

31/dezembro:

– Bens foram inventariados: preço de mercado de R$ 900,00 para as mesas e de R$ 300,00 para as cadeiras.

Balanço Patrimonial: os cinco conjuntos contribuirão com um custo = ?

I – Aquisição dos Conjuntos (01/nov): 2 conjuntos para uso e 3 conjuntos para revenda (pagamento em 60 dias)

I.1 – O pagamento ocorrerá em 01/janeiro.

I.2 – Valor do Conjunto:

Valor do Conjunto = 1.000 (mesa) + 4 x 250 (cadeiras) = 2.000

I.3 – Lançamentos:

Diversos
a Duplicatas a Pagar (Passivo Circulante)
Mercadorias (Ativo Circulante) – 3 conjuntos 6.000
Móveis e Utensílios (ANC-Imobilizado) – 2 conjuntos 4.000 10.000

II – Determinação da Taxa de Depreciação:
II.1 – Costume usual: Vida Útil = 10 anos
Taxa de Depreciação = 1/Vida Útil = 1/10 = 0,1 = 10% ao ano
II.2 – Proprietário da Empresa: Vida Útil = 12 anos
Taxa de Depreciação = 1/Vida Útil = 1/12 ao ano (poderá ser utilizada esta taxa de depreciação, pois, apesar de não ser o costume usual, os encargos de depreciação por ano serão menores – custo menor gera um maior lucro ou um menor prejuízo).

III – Cálculo dos Encargos de Depreciação: só os 2 conjuntos de mesas e cadeiras destinados ao uso sofrerão depreciação (os 3 conjuntos destinados à revenda não sofrem depreciação).

Período: 01/nov a 31/dez = 2 meses = 2/12 meses = 1/6 ano
Base de Cálculo = Valor de Aquisição = 4.000
Encargos de Depreciação = Período x Taxa de Depreciação x Base de Cálculo Encargos de Depreciação = 1/6 x 1/12 x 4.000 = 55,56

Lançamento:
Encargos de Depreciação (Despesa)
a Depreciação Acumulada (ANC-Imobilizado) 55,56

IV – Determinação das Provisões:
Em 31/dezembro:
Valor de Mercado das Mesas = 900
Valor de Mercado das Cadeiras = 300

Logo, deve ser realizada uma provisão para ajuste ao valor de mercado das mesas colocadas para revenda, de acordo com o art. 183 da Lei nº 6.404/1976. O valor das cadeiras não sofrerá provisão, pois o valor de mercado é maior:
Prov. para Ajuste ao Valor de Mercado = 3 conjuntos x (1.000 – 900) = 300

Lançamento:
Despesas com Provisão (Despesa)
a Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado (Ativo Circulante) 300

V – Custo dos conjuntos no Balanço Patrimonial:
V.1 – Conjuntos destinados à revenda:
Valor Contábil = Valor de Aquisição – Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado

Valor Contábil = 6.000 – 300 = 5.700

V.2 – Conjuntos destinados ao uso:

Valor Contábil = Valor de Aquisição – Depreciação Acumulada

Valor Contábil = 4.000 – 55,56 = 3.944,44

Valor Contábil Total dos Conjuntos = 5.700 + 3.944,44 = 9.644,44

A questão foi anulada pela banca examinadora, pois não há resposta correta.

Já caiu em prova!

(Fiscal de Tributos–SC–1998-Vunesp) A Cia. Atenciosa presta serviços, situa-se em um país onde não há qualquer tipo de tributação e encerra seus exercícios sociais a cada 31 de dezembro. Em suas atividades, a Cia. Atenciosa se vale de ajustões – um específico tipo de aparelho – e os registra na conta "Ajustões" no Ativo Imobilizado (do Ativo Permanente). Os ajustões são os únicos ativos da Cia. Atenciosa que sofrem depreciação sendo, para tal, utilizada a taxa de 12,5% ao ano. A despesa com depreciação é mensalmente registrada, desde o mês em que ativados os ajustões e até (inclusive) o mês em que baixados.

Sabe-se que é de R$ 117,00 o saldo da conta Despesa com Depreciação de Ajustões imediatamente antes dos lançamentos de apuração do resultado do exercício social de 2004. Tal valor é o total das despesas com depreciação incorridas em 2004 e decorrentes dos únicos ajustões que ela adquiriu até 31 de dezembro de 2004 e dos quais ainda é proprietária em tal data.

Em 31 de dezembro de 2004, estes ajustões estão 9,375 % depreciados.

Em 01 de março de 2005, a Cia. Atenciosa comprou à vista três novos ajustões (mas iguais entre si). Além desta compra, nenhuma outra ocorre durante 2005 e, tampouco, qualquer baixa acontece em 2005. Sabe-se que o saldo de 30 de abril de 2005 da conta Depreciação Acumulada de Ajustões é de R$ 199,00.

Os três novos ajustões adquiridos pela Cia. Atenciosa em 01 de março de 2005 lhe custaram:

a) mais de R$ 81,00 e menos de R$ 261,00;
b) mais de R$ 261,00 e menos de R$ 561,00;
c) mais de R$ 561,00 e menos de R$ 961,00;
d) mais de R$ 961,00 e menos de R$ 1.221,00;
e) mais de R$ 1.221, 00 e menos R$ 1.441,00.

I – "Ajustões" de 2004: Depreciação Anual = 12,5%

Despesas com Depreciação = R$ 117,00 (corresponde a 9,375% do custo dos Ajustões em 2004).

Nota: Repare que, como, em 2004, os "Ajustões" foram 9,375% depreciados, significa que eles foram adquiridos em 2004 e que este valor corresponde às "Despesas com Depreciação" de 2004. Por quê?

Porque o valor da depreciação do período (9,375%) é menor do que o da depreciação anual (12,5%), indicando que eles foram adquiridos no período e que esse valor corresponde a despesa com depreciação do período.

Custo dos Ajustões (2004) = 117/9,375% = 1.248

II – "Ajustões" de 2005:

Compras = 3 novos "Ajustões" em 01/março/2005.

III – Cálculo da Depreciação até abril de 2005:

A – “Ajustões” de 2004: de 01/janeiro a 30/abril de 2005 = 4 meses

Despesas com Depreciação A = Custo dos Ajustões (2004) x 12,5% x 4 meses/12 meses

Despesas com Depreciação A = 1.248 x 12,5% x 4/12 = 52

B – “Ajustões” de 2005: de 01/março a 30/abril de 2005 = 2 meses

Despesas com Depreciação B = Custo dos Ajustões (2005) x 12,5% x 2 meses/12 meses

Despesas com Depreciação B = Custo dos Ajustões (2005) x 12,5% x 1/6

Total de Despesas com Depreciação até 30/abril/2005 = 52 + CA (2005) x 12,5% x 1/6

IV – Depreciação Acumulada até abril de 2005 = R$ 199,00

Depreciação Acumulada (31/12/2004)	117
(+) Total de Desp. com Dep. Até 30/04/2005	52 + CA (2005) x 12,5% x 1/6
Depreciação Acumulada até abril de 2005	199

117 + 52 + CA (2005) x 12,5% x 2/12 = 199

CA (2005) x 12,5% x 1/6 = 30

CA (2005) = Custo de Aquisição dos Ajustões em 2005

CA (2005) = (30 x 6)/12,5% = 1.440

A alternativa “e” é a correta.

Já caiu em prova!

(AFC-STN-2005-Esaf) Em 20 de outubro de 2004, a empresa Milícias S.A. mandou contabilizar a baixa por venda de uma máquina de uso, auferindo um lucro da ordem de 20% sobre o preço obtido na alienação. Referida máquina fora comprada por R$ 150.000,00, em primeiro de abril de 1998, e seu valor tem sido atualizado, trimestralmente, por depreciação feita com base em vida útil estimada de 10 anos e saldo residual de 20% do custo. A operação, devidamente contabilizada vai-nos mostrar que o preço de venda obtido na alienação foi de:

a) R$ 52.500,00;
b) R$ 63.000,00;
c) R$ 65.625,00;
d) R$ 86.400,00;
e) R$ 90.000,00.

Empresa: Milícias S.A.

Data: 20 de outubro de 2004

Venda de uma máquina de uso, auferindo um lucro da ordem de 20% sobre o preço obtido na alienação.

Máquina: comprada por R$150.000,00, em 01/04/1998

Depreciação trimestral

Vida útil da Máquina (estimada) = 10 anos

Saldo residual = 20% do custo.

Preço da Venda = ?

I – Aquisição da Máquina (supondo que a aquisição foi à vista)

Máquina (ANC – Imobilizado)

a Caixa (Ativo Circulante) 150.000

II – Cálculo do período de utilização da Máquina até a venda

– Como nada foi dito, considera-se que a Máquina começou a ser utilizada na data de sua aquisição: 01/04/1998.

– Período Total:

01/04/1998 a 31/12/1998 = 9 meses (começa exatamente no início do segundo trimestre)

1999 a 2003 = 5 anos

01/01/2004 a 20/10/2004 = 9 meses (o período a ser considerado será apenas até **30/09/2004**, pois, como foi informado no enunciado, a **depreciação é trimestral).**

Período Total = 5 anos e 18 meses = 6 anos e 6 meses = 6,5 anos.

III – Cálculo da Depreciação Acumulada

Taxa de Depreciação = 1/Vida Útil da Máquina = 1/10 = 0,1

Base de Cálculo da Depreciação = Valor de Aquisição – Valor Residual

Base de Cálculo da Depreciação = 150.000 – 20% x 150.000

Base de Cálculo da Depreciação = 80% x 150.000

Base de Cálculo da Depreciação = 120.000

Depreciação Acumulada = Taxa de Depreciação x Período Total x Base de Cálculo Depreciação Acumulada = 0,1 x 6,5 anos x 120.000 = 78.000

IV – Cálculo do valor contábil da Máquina em 20/10/2004

Valor Contábil = Valor de Aquisição – Depreciação Acumulada

Valor Contábil = 150.000 – 78.000

Valor Contábil = 72.000

V – Cálculo do valor da alienação da Máquina

Lucro obtido na alienação = 20% x Valor da Alienação

Lucro obtido na alienação = 0,2 x Valor da Alienação (a)

Lucro obtido na alienação = Valor da Alienação – Valor Contábil

Lucro obtido na alienação = Valor da Alienação – 72.000 (b)

(a) = (b) 0,2 x Valor da Alienação = Valor da Alienação – 72.000

0,8 x Valor da Alienação = 72.000 Valor da Alienação = 72.000/0,8

Valor da Alienação = 90.000

A alternativa "e" é a correta.

4.2.3. Amortização

De acordo com o art. 183, § 2º, b, da Lei das S.A., a amortização corresponde à perda do

valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Lançamento:
Despesas ou Encargos de Amortização (Despesa)
a Amortização Acumulada (Ativo Não Circulante – Intangível – Retificadora)

A **taxa de amortização** é função do número de exercícios sociais em que deverão ser usufruídos os benefícios das despesas diferidas. Utiliza-se o **método linear (método de quotas constantes) para cálculo das taxas de amortização.**

Nota: Fundo de Comércio: é o que uma empresa tem de valor acima do seu patrimônio líquido avaliado a preço de mercado. Como sabemos, o Patrimônio Líquido de uma empresa é a diferença entre seus Ativos e seus Passivos Exigíveis. Mas este Patrimônio Líquido esta sempre expresso em "termos contábeis", ou seja, depende diretamente dos valores contabilizados para cada Ativo e para cada Passivo. Representa, então, o "goodwill", aquilo que um Patrimônio Liquido consegue ter de valor, se negociada a empresa como um todo, acima do que seria obtido com a negociação de cada Ativo, individualmente, a preços de mercado."

Exemplo: Suponha que o Patrimônio Líquido da Coca-Cola seja de dois bilhões de reais. Contudo, caso a Coca-Cola fosse vendida, existiriam compradores interessados em pagar cinco bilhões de reais. Ou seja, a diferença entre o valor negociado e o Patrimônio Líquido, de três bilhões de reais, seria o "goodwill".
Nota: Os valores apresentados neste exemplo são fictícios.

Bens sujeitos à amortização:
- Patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;

Nota: As marcas serão amortizadas por quem adquiriu o direito de uso. As patentes serão amortizadas pelo prazo restante de proteção do direito de privilégio.

- Direitos sobre bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo de concessão, sem indenização;
- Custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundo de comércio;
- Custo das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor em restituição.

Nota: As benfeitorias em bens de terceiros somente se sujeitam à amortização caso sejam

atendidas as seguintes condições cumulativas:

- o contrato de locação, arrendamento ou cessão seja celebrado por prazo determinado;
- não haja direito de indenização das benfeitorias edificadas por ocasião do término do prazo contratual estabelecido.

Caso o contrato seja por prazo indeterminado, serão computados os encargos de depreciação.

Nota: As benfeitorias em bens de terceiros são construções, restaurações, reformas em bens de propriedade de terceiros, recebidos pela empresa a título de locação ou empréstimo.

Nota: Caso haja direito a restituição do valor gasto com as benfeitorias em imóveis de terceiros, elas devem ser registradas no ativo circulante ou no ativo não circulante realizável a longo prazo.

Tempo utilizado no cálculo da amortização:

- estabelecido em lei que regule os direitos do bem incorpóreo;
- fixado no contrato por intermédio do qual foi adquirido o bem incorpóreo; e
- decorrente da natureza do bem, quando sua existência ou duração seja limitada.

Exemplo: A empresa J4M2 adquiriu uma patente de invenção em 01/10/2006 por R$ 50.000,00, com duração de 10 anos.

Taxa de Amortização Anual = 1/10 anos = 10% ao ano
Amortização Anual = 10% x 50.000 = R$ 5.000,00

Já caiu em prova!

(TRT–18R–Analista Judiciário-Área Contabilidade–2008–FCC) A Cia. Maracanã efetuou uma benfeitoria em imóvel alugado de terceiros, cujo valor será revertido ao proprietário do imóvel no final do contrato de locação. O valor contábil da benfeitoria está assim demonstrado em seu balanço patrimonial levantado em 31-12-2007:

Custo da benfeitoria	**R$ 120.000,00**
(–) Amortização acumulada	**(R$ 66.000,00)**
(=) Valor contábil	**R$ 54.000,00**

Sabendo que o contrato de locação é de 10 anos, pode-se concluir que, em relação a 31-12-2007, o início da amortização ocorreu há:

a) seis anos e quatro meses;
b) seis anos;
c) cinco anos e meio;
d) cinco anos e três meses;
e) quatro anos e meio.

Contrato de Locação = 10 anos
Taxa de Amortização = 1/10 anos = 10% ao ano

Amortização Acumulada = Taxa x Período x Base de Cálculo
66.000 = 10% x Período x 120.000

Período = 66.000/12.000 = 5,5 anos

A alternativa "c" é a correta.

4.2.4. Exaustão

De acordo com o art. 183, § 2º, c, da Lei das S.A., a exaustão corresponde à perda de valor, decorrente de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Lançamento:
Despesas ou Encargos de Exaustão (Despesa)
a Exaustão Acumulada (Ativo Não Circulante – Imobilizado – Retificadora)

Nota: De acordo com a Lei das S.A., os bens aplicados na exploração de recursos minerais e florestais estão sujeitos à exaustão.

Nota: A Legislação do Imposto de Renda estabeleceu que a quota de depreciação, registrável em cada período de apuração, dos bens aplicados exclusivamente nas minas, jazidas e florestas, cujo período de exploração total seja inferior ao tempo de vida útil desses bens, poderá ser determinada, opcionalmente, em função do prazo de concessão ou do contrato de exploração, ou ainda, do volume de produção de cada período de apuração e sua relação com a possança conhecida da mina ou dimensão da floresta explorada.

- As máquinas e equipamentos de extração mineral ou florestal, opcionalmente, podem ser depreciados, ao invés de exauridos;
- Somente se sujeitam à exaustão as minas que estejam sob regime de concessão. A exploração de recursos minerais sob a forma de arrendamento ou licenciamento não pode ser objeto de exaustão;

4.2.4.1. Exaustão de Recursos Minerais

Há dois métodos para o cálculo de exaustão de recursos minerais:

Método 1: Exaustão em função do prazo de concessão (utilizado para fins fiscais).

Exemplo:

Custo da concessão = R$ 200.000,00
Prazo da concessão = 20 anos
Taxa de Exaustão Anual = 1/20 anos = 5% ao ano
Despesa de Exaustão (anual) = 5% x 200.000 = R$ 10.000,00

Método 2: Exaustão em função da relação entre a produção do período e a possança conhecida da mina (utilizado para fins contábeis).

Exemplo:

Custo da Concessão = R$ 200.000,00
Possança Conhecida = 100.000 m3
Produção do Ano = 2.000 m3
Tempo Previsto para Esgotamento da Mina = 100.000 m3/2.000 m3 = 50 anos
Taxa de Exaustão Anual = 2.000/100.000 ou 1/50 anos = 2% ao ano
Despesa de Exaustão Anual = 2% x 200.000 = R$ 4.000,00

Já caiu em prova!

(Agente-Polícia Federal-2009-Cespe) Suponha que uma empresa mineradora tenha adquirido os direitos de exploração de uma mina por R$ 5 milhões, por meio de um contrato com cinco anos de vigência. Nesse caso, após dois anos de exploração, se tiverem sido extraídos 30% da possança da mina, o referido ativo, classificado no imobilizado, deverá estar avaliado no balanço da empresa por R$ 3 milhões.

Método 1: Exaustão em função do prazo de concessão (utilizado para fins fiscais)

Custo de aquisição da mina = 5.000.000
Taxa anual de depreciação = 100% ÷ 5 anos = 20% ao ano
Período = 2 anos
Exaustão acumulada = 20% x 2 anos x 5.000.000 = 2.000.000

Valor Contábil da mina (na data do balanço) = 5.000.000 – 2.000.000
Valor Contábil da mina (na data do balanço) = **R$ 3.000.000**

Método 2: Exaustão em função da relação entre a produção do período e a possança conhecida da mina (utilizado para fins contábeis)

Custo de aquisição da mina = 5.000.000
Taxa anual de exaustão = 30% ÷ 2 anos = 15% ao ano
Período = 2 anos

Exaustão acumulada = 15% x 2 anos x 5.000.000 = 1.500.000

Valor Contábil da mina (na data do balanço) = 5.000.000 – 1.500.000
Valor Contábil da mina (na data do balanço) = **R$ 3.500.000**

Como o prazo de concessão (5 anos) é menor que o prazo previsto para o esgotamento da mina (6,67 anos), a exaustão deveria ser calculada em função do prazo de concessão.

O erro da questão está na classificação dos "direitos de exploração de uma mina", que pertencem ao ativo não circulante **intangível**. O item está errado.

4.2.4.2. Exaustão de Recursos Florestais

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, só haverá exaustão de recursos florestais quando o esgotamento dos recursos estiver previsto para terminar antes do término do prazo contratual ou quando o prazo de exploração de recursos for indeterminado.

Exploração de Recursos Florestais (hipóteses):

I – Quando o prazo contratual for inferior ao período previsto para esgotamento dos recursos florestais, a perda de valor será contabilizada como amortização, e não como exaustão, pois antes do esgotamento dos recursos, o direito de exploração terá terminado;

II – Quando o esgotamento dos recursos estiver previsto para ocorrer antes do fim do prazo contratual, a perda de valor será contabilizada como exaustão;

III – Quando o prazo de exploração dos recursos florestais for indeterminado, a perda de valor será contabilizada como exaustão; e

IV – Os projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos sujeitam-se à depreciação, calculada com base na vida útil estimada dos recursos florestais objeto da exploração.

Já caiu em prova!

(AFRFB-2009-Esaf) A diminuição do valor dos elementos do ativo será registrada periodicamente nas contas de:

a) provisão para perdas prováveis, quando corresponder à perda por ajuste ao valor provável de realização, quando este for inferior.

b) depreciação, quando corresponder à perda do valor de capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial.

c) exaustão, quando corresponder à perda de valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

d) provisão para ajuste ao valor de mercado, quando corresponder à perda pelo ajuste do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for superior.

e) amortização, quando corresponder à perda de valor, decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Análise das alternativas:

a) provisão para perdas prováveis, quando corresponder à perda por ajuste ao valor provável de realização, quando este for inferior.

De acordo com os incisos III e IV do art. 183 da Lei nº 6.404/1976:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

III – os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos arts. 248 a 250 (investimentos avaliados pela Equivalência Patrimonial), pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV – os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior; A alternativa está **CORRETA.**

Para as alternativas "b", "c" e "e":

De acordo com o § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404/1976:

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será

registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

b) **depreciação**, quando corresponder à perda do valor de capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial. é **amortização.** A alternativa está **INCORRETA.**

c) **exaustão**, quando corresponder à perda de valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. é **depreciação.** A alternativa está **INCORRETA.**

e) **amortização**, quando corresponder à perda de valor, decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração. é **exaustão.** A alternativa está **INCORRETA.**

d) provisão para ajuste ao valor de mercado, quando corresponder à perda pelo ajuste do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for **superior**.

De acordo com os incisos III e IV do art. 183 da Lei nº 6.404/1976:

II – os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for **inferior**. A alternativa está **INCORRETA.**

A alternativa "a" é a correta.

Vamos ver mais dois exemplos:

Exemplo: A empresa Desmontando S.A. vendeu o seu ativo permanente, à vista, por R$ 100.000,00. Dele constavam apenas uma mina de carvão e um trator usado. A mina teve custo original de R$ 110.000,00 e o trator fora comprado por R$ 35.000,00, há exatos quatro anos. Quando da aquisição da mina, a capacidade total foi estimada em 40 toneladas de minérios com extração prevista para dez anos. Agora, já passados quatro anos, verificamos que foram extraídas, efetivamente, 20 toneladas. O trator vendido tem sido depreciado pelo

método linear, com vida útil prevista em dez anos, com valor residual de 20%. Considerando que a contabilização estimada da amortização desses ativos tem sido feita normalmente, podemos afirmar que a alienação narrada acima deu origem, em termos líquidos, a ganhos de capital no valor de:

Empresa: Desmontando S.A.

Venda do Ativo Permanente = R$ 100.000,00 (Mina de carvão e um trator usado)

Mina (custo original) = R$ 110.000,00

Trator = R$ 35.000,00 (comprados há exatos quatro anos)

Aquisição da mina: Capacidade total foi estimada em 40 toneladas de minérios com extração prevista para dez anos.

Agora, já passados quatro anos, verificamos que foram extraídas, efetivamente, 20 toneladas.

Trator vendido tem sido depreciado pelo método linear com vida útil prevista em dez anos, com valor residual de 20%

A alienação narrada acima deu origem, em termos líquidos, a ganhos de capital = ?

I – Cálculo do Valor Contábil da Mina na Data da Alienação:

Para o cálculo da taxa de exaustão da mina em questão, deve ser observado o fato que a contabilização da exaustão estimada foi realizada durante todo o período, ou seja, a informação de que, após quatro anos, foram extraídas 20 toneladas de minério não deve ser considerada no cálculo da exaustão, pois, até então, esta informação era desconhecida. Logo, a exaustão utilizada desde a aquisição da mina foi a estimada.

Taxa de Exaustão da Mina = 1/Período de Extração = 1/10 anos.

Taxa de Exaustão da Mina = 0,1 = 10% ao ano

Período Total = 4 anos

Exaustão Acum. do Período = Taxa de Exaustão x Per. Total x Custo de Aquis. da Mina

Exaustão Acumulada do Período = 0,1 x 4 x 110.000 = 44.000

Valor Contábil da Mina = Valor de Aquisição – Exaustão Acumulada do Período Valor Contábil da Mina = 110.000 – 44.000 = 66.000

II – Cálculo do Valor Contábil do Trator na Data da Alienação:

Taxa de Depreciação = 1/Vida Útil do Trator = 1/10 = 0,1 = 10% ao ano

Período Total = 4 anos

Base de Cálculo = Valor de Aquisição do Trator – Valor Residual

Base de Cálculo = 35.000 – 20% x 35.000 = 0,8 x 35.000 = 28.000

Depreciação Acumulada do Período = Taxa de Deprec. x Per. Total x Base de Cálculo

Depreciação Acumulada do Período = 0,1 x 4 x 28.000 = 11.200

Valor Contábil do Trator = Valor de Aquisição – Depreciação Acumulada do Período

Valor Contábil do Trator = 35.000 – 11.200 = 23.800

III – Cálculo do Ganho de Capital na Alienação:

Ganho de Capital = Valor da Venda – Valor Contábil da Mina – Valor Contábil do Trator

Ganho de Capital = 100.000 – 66.000 – 23.800 = 10.200

Exemplo: A empresa Mineração Faca Amarela começou suas atividades de exploração no começo do Ano 1. No fim do ano, o seu contador preparou o resumo dos custos de mineração, conforme abaixo:

- – Mão de Obra = R$ 2.380.000,00
- – Material = R$ 245.000,00
- – Diversos = R$ 539.280,00

Estes itens não incluem nenhum tipo de depreciação, amortização ou exaustão. Os dados referentes ao Ativo Não Circulante – Imobilizado usados na mineração do ouro eram os seguintes:

- – Custo de Aquisição da Mina (a capacidade estimada da jazida é de 10 mil toneladas; o valor residual da mina é estimado em R$ 420.000,00) = R$ 2.100.000,00
- – Benfeitorias (vida útil estimada = 10 anos; sem valor residual) = R$ 184.800,00
- – Equipamento (vida útil estimada = 6 anos; valor residual estimado em R$ 42.000,00) = R$ 336.000,00

Durante o Ano 1 foram extraídas 800 t (8%), das quais 600 t foram vendidas. A exaustão, amortização e depreciação acumuladas no final do Ano 1 são:

Exaustão (Mina) = (Custo de Aquisição – Valor Residual) x 8%

Exaustão (Mina) = (2.100.000 – 420.000) x 8%

Exaustão (Mina) = R$ 134.400,00

Amortização (Benfeitorias) = (Custo de Aquisição – Valor Residual) x 1/10 anos

Amortização (Benfeitorias) = (184.800 – 0) x 1/10= R$ 18.480,00

Depreciação (Equipamento) = (Custo de Aquisição – Valor Residual) x 1/6 anos
Depreciação (Equipamento) = (336.000 – 42.000) x 1/6 = R$ 49.000,00

4.3. Práticas Contábeis, Mudanças de estimativas e correção de erros

A Deliberação CVM nº 592/09 e a Resolução CFC nº 1.179/09 aprovaram o Pronunciamento Técnico CPC 23 que dispõe sobre políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro. As mudanças de práticas contábeis e as retificações de erros obrigam a empresa a refazer as demonstrações contábeis anteriores, de modo a adotar as práticas contábeis atuais ou como se nunca tivesse ocorrido o erro, a menos que não seja possível. O objetivo deste procedimento, além da divulgação das demonstrações contábeis alteradas, é manter a comparabilidade entre as demonstrações de períodos diferentes.

4.3.1. Definições

Políticas contábeis: são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

Mudança na estimativa contábil: é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. **As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.**

Omissão material ou incorreção material: é a omissão ou a informação incorreta que puder, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas que os usuários das demonstrações contábeis tomam com base nessas demonstrações. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou da informação incorreta julgada à luz das circunstâncias às quais está sujeita. A dimensão ou a natureza do item, ou a combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

Erros de períodos anteriores: são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

– estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e
– pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.

Aplicação retrospectiva: é a aplicação de nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Reapresentação retrospectiva: é a correção do reconhecimento, da mensuração e da divulgação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.

Aplicação impraticável de requisito: ocorre quando a entidade não pode aplicá-lo depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospectivamente a mudança em política contábil ou fazer a reapresentação retrospectiva para corrigir um erro se:

– os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva não puderem ser determinados;
– a aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva exigir premissas baseadas no que teria sido a intenção da Administração naquele momento passado; ou
– a aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva exigir estimativas significativas de valores e se for impossível identificar objetivamente a informação sobre essas estimativas que:
  – proporciona evidências das circunstâncias que existiam à data em que esses valores deviam ser reconhecidos, mensurados ou divulgados; e
  – estaria disponível quando as demonstrações contábeis desse período anterior tiveram autorização para divulgação.

Aplicação prospectiva de mudança em política contábil e de reconhecimento do efeito de mudança em estimativa contábil representa, respectivamente:

– a aplicação da nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições que ocorram após a data em que a política é alterada; e
– o reconhecimento do efeito da mudança na estimativa contábil nos períodos corrente e futuro afetados pela mudança.

4.3.2. Políticas Contábeis

Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações estabelecem políticas contábeis que o CPC concluiu resultarem em demonstrações contábeis, contendo informação relevante e confiável sobre as transações, outros eventos e condições a que se aplicam.

Essas políticas não precisam ser aplicadas quando o efeito da sua aplicação for imaterial.

Na ausência de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou condição, a administração exercerá seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de política contábil que resulte em informação que seja:

– relevante para a tomada de decisão econômica por parte dos usuários; e
– confiável, de tal modo que as demonstrações contábeis:
  – representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;
  – reflitam a essência econômica de transações, outros eventos e condições e, não, meramente a forma legal;
  – sejam neutras, isto é, que estejam isentas de viés;

– sejam prudentes; e
– sejam completas em todos os aspectos materiais.

A entidade deve selecionar e aplicar suas políticas contábeis uniformemente para transações semelhantes, outros eventos e condições, a menos que Pronunciamento, Interpretação ou Orientação especificamente exija ou permita a classificação de itens para os quais possam ser aplicadas diferentes políticas.

4.3.2.1. Mudança nas políticas contábeis

A entidade deve alterar uma política contábil apenas se a mudança:

– for exigida por Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; ou

– resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade.

Não constituem mudanças nas políticas contábeis:

– a adoção de política contábil para transações, outros eventos ou condições que difiram em essência daqueles que ocorriam anteriormente; e

– a adoção de nova política contábil para transações, outros eventos ou condições que não ocorriam anteriormente ou eram imateriais.

Já caiu em prova!

(Profissional Básico-Contabilidade-BNDES-Cesgranrio-2013) Nos termos do CPC 23 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erros, a entidade deve selecionar suas políticas contábeis e aplicá-las de modo uniforme em transações semelhantes. Entretanto, o próprio CPC oferece à entidade a probabilidade de fazer mudança nas práticas contábeis. Nesse aspecto da mudança de práticas contábeis, o CPC informa que a entidade deve alterar uma política contábil apenas se a mudança

a) atender às necessidades gerenciais de ordem interna.
b) contribuir de forma mais relevante para a evidenciação e segurança dos ativos.
c) for imposta pela Assembleia Geral dos Acionistas, controladores e não controladores.
d) resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos de transações, posição patrimonial e financeira, desempenho ou dos fluxos de caixa.
e) ocorrer por livre decisão dos órgãos administrativos para gerar informações gerenciais mais confiáveis e relevantes para a tomada de decisão.

A alternativa “d” é a correta.

4.3.2.2. Mudança nas estimativas contábeis

Como consequência das incertezas inerentes às atividades empresariais, muitos itens nas demonstrações contábeis não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados.

A estimativa envolve julgamentos baseados na última informação disponível e confiável.

Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:

– créditos de liquidação duvidosa;
– obsolescência de estoque;
– valor justo de ativos financeiros ou passivos financeiros;
– vida útil de ativos depreciáveis ou o padrão esperado de consumo dos futuros benefícios econômicos incorporados nesses ativos; e
– obrigações decorrentes de garantias.

O uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não reduz sua confiabilidade.

A estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de novas informações ou de maior experiência. Dada a sua natureza, a revisão da estimativa não se relaciona com períodos anteriores nem representa correção de erro.

A mudança na base de avaliação é uma mudança na política contábil e não uma mudança na estimativa contábil. Quando for difícil distinguir uma mudança na política contábil de uma mudança na estimativa contábil, a mudança é tratada como mudança na estimativa contábil.

O efeito de mudança na estimativa contábil que não seja uma mudança à qual se aplique ao próximo parágrafo deve ser reconhecido prospectivamente, incluindo-o nos resultados do:
– período da mudança, se a mudança afetar apenas esse período; ou
– período da mudança e futuros períodos, se a mudança afetar todos eles.

Se a mudança na estimativa contábil resultar em mudanças em ativos e passivos, ou relacionar-se a componente do patrimônio líquido, ela deve ser reconhecida pelo ajuste no correspondente item do ativo, do passivo ou do patrimônio líquido no período da mudança.

4.3.3. Retificação de erro

Erros podem ocorrer no registro, na mensuração, na apresentação ou na divulgação de elementos de demonstrações contábeis.

As demonstrações contábeis não estarão em conformidade com os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações deste CPC se contiverem erros materiais ou erros imateriais cometidos intencionalmente para alcançar determinada apresentação da posição patrimonial e financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade.

Os potenciais erros do período corrente descobertos nesse período devem ser corrigidos antes de as demonstrações contábeis serem autorizadas para publicação.

Contudo, os erros materiais, por vezes, não são descobertos até um período subsequente,

e esses erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações contábeis desse período subsequente.

A entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações contábeis cuja autorização para publicação ocorra após a descoberta de tais erros:

– por reapresentação dos valores comparativos para o período anterior apresentado em que tenha ocorrido o erro; ou
– se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, da reapresentação dos saldos de abertura dos ativos, dos passivos e do patrimônio líquido para o período anterior mais antigo apresentado.

4.3.3.1. Limitação à reapresentação retrospectiva

Um erro de período anterior deve ser corrigido por reapresentação retrospectiva, salvo quando for impraticável determinar os efeitos específicos do período ou o efeito cumulativo do erro.

Quando for impraticável determinar os efeitos de erro em um período específico na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve retificar os saldos de abertura de ativos, passivos e patrimônio líquido para o período mais antigo para o qual seja praticável a reapresentação retrospectiva (que pode ser o período corrente).

Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve retificar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

A retificação de erro de período anterior deve ser excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto. Qualquer informação apresentada sobre períodos anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, deve ser retificada para períodos tão antigos quanto for praticável.

Quando for impraticável determinar o montante do erro (por exemplo, erro na aplicação de política contábil) para todos os períodos anteriores, a entidade retifica a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga praticável. Dessa forma, ignorará a parcela da retificação cumulativa de ativos, passivos e patrimônio líquido relativa a períodos anteriores à data em que a retificação do erro foi praticável.

As correções de erro distinguem-se de mudanças nas estimativas contábeis. As estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se conhece informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecida no momento do desfecho de contingência, que, anteriormente, não podia ser estimada com precisão, não constitui retificação de erro.

Um erro de período anterior deve ser corrigido por reapresentação retrospectiva, salvo

quando for impraticável determinar os efeitos específicos do período ou o efeito cumulativo do erro.

Já caiu em prova!

(AFRFB-2012-Esaf) Na identificação e determinação de erro contábil de períodos anteriores, devem ser consideradas as omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores que:

a) não estavam disponíveis quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos e não retroagissem a prazo superior a dois exercícios contábeis.

b) somente quando se verifica efetivamente fraudes administrativas nos cálculos e informações que respaldaram as informações sobre as quais as demonstrações retrospectivas foram baseadas.

c) na avaliação de seus efeitos incluíssem os efeitos decorrentes de cálculos matemáticos ou aplicação equivocada de políticas contábeis que não retroagissem a cinco períodos contábeis.

d) contivessem informações que pudessem ter sido razoavelmente obtidas e levadas em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

e) a necessidade de uma reapresentação retrospectiva exigir premissas baseadas no que teria sido a intenção da Administração naquele momento passado e não produzissem efeitos fiscais.

Erros de períodos anteriores: são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

- **estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e**
- **pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.**

A alternativa “d” é a correta.

4.4. Importante para a Prova

1) Provisões em Geral:

– atendem aos Princípios da Competência, Oportunidade e Prudência;

– valores estimados que cobrem perdas prováveis ou representam a existência de exigibilidades, cujos montantes podem ser previamente conhecidos e/ou calculados;

– são sempre contas de natureza CREDORA

2) Provisões do Ativo: contas redutoras do Ativo.

Constituição da Provisão:

Despesas com Provisão (Despesa)
a Provisão (Ativo – Retificadora Passivo)

Perda Consumada:

Provisão (Ativo – Retificadora)
a Conta com base na qual ela foi constituída (Ativo)

Reversão da Provisão:

Provisão (Ativo – Retificadora)
a Reversão da Provisão (Receita)

Exemplos:

Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado;
Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa;
Provisão p/ Perdas Prováveis na Realização de Investimentos.

Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa

– Critério das Perdas Prováveis: taxa sobre uma base de cálculo formada por um montante da conta "Duplicatas a Receber", desde que estejam relacionadas às atividades operacionais da empresa.

Valores que não devem compor a base de cálculo da Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa:

– créditos com pessoas jurídicas de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária;

– vendas com reserva de domínio, alienação fiduciária, ou de operações com garantia real;

– créditos com coligadas, controladas, controladoras, interligadas ou associadas por qualquer outra forma;

– créditos junto a instituições financeiras, demais instituições autorizadas pelo Banco Central e sociedades de fundo de investimentos;

– créditos com administrador, sócio ou acionista, titular ou com o seu cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive os afins;

– créditos adquiridos com coobrigação; e

– crédito relativo ao bem arrendado, no caso de entidades que trabalham com arrendamento mercantil.

3) "Provisões" do Passivo: contas representativas de obrigações.

Exemplos:

– Provisão para o Imposto de Renda;
– Provisão para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;
– Provisão para Décimo-Terceiro Salário;
– Provisão para Férias;
– Provisão para Contingências.

Nota: No Patrimônio Líquido, há a conta "Ajustes de Avaliação Patrimonial", que pode ter tanto natureza devedora quanto credora.

4) Depreciação:

– considerar, como despesa ou custo do período, uma parte do valor gasto na compra de bens de consumo durável utilizados nas atividades da empresa;
– alcança bens materiais (tangíveis) classificados no Ativo Não Circulante Imobilizado;
– o bem poderá ser depreciado a partir da data em que for instalado, colocado em serviço ou esteja em condições de produzir, independentemente do dia do mês, ou seja, conta-se o primeiro mês integralmente, qualquer que seja o dia;
– Taxa de Depreciação = 1/Vida Útil do Bem.

Lançamento:

Despesas de Depreciação ou Encargos de Depreciação (Despesa)
a Depreciação Acumulada (Ativo Não Circulante – Imobilizado – Retificadora)

– Vedações à depreciação de acordo com a Legislação do Imposto de Renda:

I – Terrenos, salvo em relação a benfeitorias e construções;
II – Bens que aumentam de valor com o tempo, como antiguidades e obras de arte;
III – Bens para os quais sejam registradas cotas de amortização ou exaustão; e
IV – Bens móveis ou imóveis que não estejam intrinsecamente relacionados à produção ou comercialização de bens e serviços.

– **Valor Contábil do Bem**: corresponde à diferença entre o custo de aquisição do bem e a depreciação acumulada.
– **Valor Residual**: valor provável da realização do bem após ser totalmente depreciado.

Custo de Aquisição do Bem
(+) Gastos com instalação
(+) Acréscimos Posteriores
<u>(-) Valor Residual</u>

Base de Cálculo da Depreciação

Métodos Mais Utilizados de Depreciação:

Método das Quotas Constantes ou Método Linear ou Método da Linha Reta: depreciação acumulada é diretamente proporcional ao tempo.

Método da Soma dos Dígitos ou Método de Cole

I – Soma-se os algarismos que compõem o número de anos da vida útil do bem;

II – Multiplica-se o valor a ser depreciado a cada ano pela fração cujo denominador é a soma calculada acima (subitem 1), e o numerador, para o primeiro ano, é o tempo de vida útil do bem (n), para o segundo ano é "n-1", para o terceiro ano é "n-2". Utiliza-se esta metodologia até o último ano de vida útil, quando o numerador será igual a 1.

Tipos de Depreciação:

– Depreciação Normal: turno de 8 horas diárias;

– Depreciação Acelerada: mais de um turno de 8 horas diárias;

Turnos	Coeficiente
1 turno (8 horas)	1,0
2 turnos (16 horas)	1,5
3 turnos (24 horas)	2,0

Bens Adquiridos Usados: a taxa anual de depreciação – o maior entre os seguintes prazos:

I – Metade da vida útil do bem adquirido novo; e

II – Restante da vida útil, considerada em relação à primeira instalação para utilização do bem.

Edificações: o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial.

5) Amortização

Perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Lançamento:

Despesas de Amortização ou Encargos de Amortização (Despesa)

a Amortização Acumulada (Ativo Não Circulante – Intangível – Retificadora)

Bens sujeitos à amortização:

– patentes de invenções, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões.

– direitos sobre bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço

público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo de concessão, sem indenização.

– custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive exploração de fundo de comércio.
– custo das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor em restituição.

6) Exaustão

Corresponde à perda de valor, decorrente de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Lançamento:
Despesas de Exaustão ou Encargos de Exaustão (Despesa)
a Exaustão Acumulada (Ativo Não Circulante – Imobilizado – Retificadora)

Exploração de recursos florestais:
Primeira Hipótese: Prazo Contratual < Período previsto p/ esgotamento dos recursos florestais (amortização)

Segunda Hipótese: Prazo Contratual > Período previsto p/ esgotamento dos recursos florestais (exaustão)

Terceira Hipótese: Prazo indeterminado de exploração dos recursos (exaustão)

Quarta Hipótese: Projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos (depreciação)

Exploração de recursos minerais: sempre exaustão.
Método 1 (fiscal): Exaustão em função do prazo de concessão

Método 2(contábil): Exaustão em função da relação entre a produção do período e a possança conhecida da mina

Políticas contábeis: são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.
A entidade deve selecionar e aplicar suas políticas contábeis uniformemente para transações semelhantes, outros eventos e condições, a menos que Pronunciamento, Interpretação ou Orientação especificamente exija ou permita a classificação de itens para os quais possam ser aplicadas diferentes políticas.

Mudança na estimativa contábil: é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e

passivos. **As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros**.

Omissão material ou incorreção material: é a omissão ou a informação incorreta que puder, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas que os usuários das demonstrações contábeis tomam com base nessas demonstrações. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou da informação incorreta julgada à luz das circunstâncias às quais está sujeita. A dimensão ou a natureza do item, ou a combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

Erros de períodos anteriores: são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

– estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e
– pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

Um erro de período anterior deve ser corrigido por reapresentação retrospectiva, salvo quando for impraticável determinar os efeitos específicos do período ou o efeito cumulativo do erro.

Capítulo 5

Operações com Mercadorias e Operações com Pessoal

5.1. Operações com Mercadorias

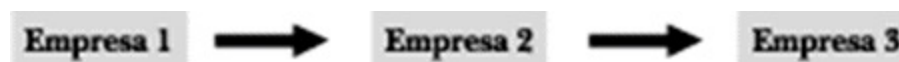
Mercadorias: bens adquiridos por um estabelecimento comercial para serem revendidos. No caso de empresas industriais, são utilizadas as expressões matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados.

Geração de Receitas: a empresa transfere a propriedade das mercadorias a terceiros **(Receita Bruta de Vendas, Vendas de Mercadorias, Receita Operacional Bruta ou Vendas).**

Custo das Mercadorias Vendidas: é um custo reconhecido para a apuração do resultado das vendas das mercadorias e é oriundo das compras, pela empresa, de seus fornecedores**. É a baixa das mercadorias dos estoques.**

5.1.1. Cumulatividade e Não Cumulatividade

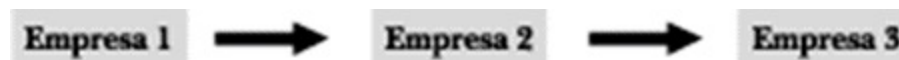
Cumulatividade: incidência repetitiva sobre toda a cadeia produtiva (**efeito cascata**).

Exemplo: PIS/Cofins cumulativos

Empresa 1 →	Empresa 2 →	Empresa 3
Rec. de Vendas = R$ 100,00	Rec. de Vendas = R$ 200,00	Rec. de Vendas = R$ 300.00
PIS/Cofins = 3,65% x 100	PIS/Cofins = 3,65% x 200	PIS/Cofins = 3,65% x 300
PIS/Cofins = R$ 3,65	PIS/Cofins = R$ 7,30	PIS/Cofins = R$ 10,95

Total PIS/Cofins na cadeia produtiva = R$ 21,90.

Não Cumulatividade: do valor do tributo que incide na venda das mercadorias/produtos, deduz-se o valor que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos/mercadorias.

– Independentemente do número de operações, o imposto final será igual à:
  - Alíquota x Preço Final de Vendas.
– Incidência ocorre sobre o valor agregado.
  - Valor Agregado = Valor da Venda – Valor da Compra.

Exemplo: PIS/Cofins não cumulativos.

Empresa 1 →	Empresa 2 →	Empresa 3
Rec. de Vendas = R$ 100,00	Rec. de Vendas = R$ 200,00	Rec. de Vendas = R$ 300.00
PIS/Cofins = 9,25% x 100	PIS/Cofins = 9,25% x (200-100)	PIS/Cofins = 9,25% x (300-200)
PIS/Cofins = R$ 9,25	PIS/Cofins = R$ 9,25	PIS/Cofins = R$ 9,25

Total PIS/Cofins na cadeia produtiva = R$ 27,75.

Pode-se considerar, no caso da não cumulatividade, como se fosse uma única empresa

123:

Empresa 123

Receita de Vendas = R$ 300,00;
PIS/Cofins = 9,25% x R$ 300,00 = R$ 27,75.

5.1.2. Tributos sobre Compras e Vendas

5.1.2.1. ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação)

– Imposto de competência estadual.
– Constituição de 1988: ICMS e IPI são impostos não cumulativos, ou seja, são compensados, em cada operação, com o montante cobrado em operações anteriores.
– Legislação do ICMS: **imposto por dentro**, ou seja, já está embutido no valor da operação.

Preço do Produto s/ Imposto + Alíquota x Base de Cálculo = Base de Cálculo
Base de Cálculo = Preço do Produto s/ Imposto/(1 – Alíquota)

– Caso o frete e seguro estejam inseridos na nota fiscal, o próprio fornecedor está transportando as mercadorias. Logo, incide ICMS e IPI sobre o valor do frete e do seguro.
– Caso o frete e o seguro sejam cobrados por outra empresa (exemplo: empresa transportadora), sobre esses valores não incidirão ICMS e IPI.
– Regra geral: quando nada for dito sobre o frete e o seguro, considera-se que foi realizado por uma empresa transportadora.
– O valor do ICMS pago ao fornecedor, por ocasião da compra, corresponde a um direito da empresa (ICMS a Recuperar).
– O valor do ICMS que a empresa recebe de um cliente, por ocasião da venda de mercadorias, representa uma obrigação (ICMS a Recolher).
– ICMS sem Vendas: conta redutora da receita bruta de venda.

Exemplo: suponha que a empresa J4M2 comprou mercadorias no valor de R$ 100.000,00 (valor da nota fiscal), com alíquota do ICMS sobre compras de 17%.

Valor da Nota Fiscal = 100.000.
ICMS sobre Compras = 17% x 100.000 = 17.000 (imposto por dentro).
Total da Nota Fiscal = 100.000.

Custo das Mercadorias Adquiridas = 100.000 – 17.000 = 83.000 (valor registrado na conta “Estoques ou Mercadorias”).

ICMS a Recuperar = 17.000 (Ativo Circulante).

ICMS nas Importações: a base de cálculo é obtida por meio da soma das seguintes parcelas:

– Valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação;
– Imposto de Importação (II);
– Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
– Imposto sobre Operações de Câmbio (IOF);
– Quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.
– **Há que se ressaltar que, na importação, o ICMS também é calculado por dentro, posto que o imposto compõe a sua própria base de cálculo.**

Exemplo: suponha que a empresa J4M2 Ltda. realizou uma importação de máquina no valor de R$ 50.000,00 (valor da máquina), já incluídos frete e seguro, IPI e II. Considere a alíquota do ICMS = 12%.

Valor Total da Nota Fiscal – 12% x Valor Total da Nota Fiscal = 50.000 ⇨

⇨ Valor Total da Nota Fiscal = 50.000/0,88 = 56.818,18.

ICMS a Recuperar = 12% x 56.818,18 = 6.818,18.

IMPORTANTE: Se a conta "ICMS a Recuperar" (Ativo Circulante) for maior que a conta "ICMS a Recolher" (Passivo Circulante), a diferença de saldo entre as duas contas, no final do período de apuração, será classificada como "ICMS a Recuperar". Caso contrário (ICMS a Recuperar < ICMS a Recolher), a diferença entre as duas contas será classificada como "ICMS a Recolher" (Passivo Circulante).

Já caiu em prova!

(Especialista em Ciências Contábeis-Sejus/DF-2010-Funiversa) Em relação ao ICMS, é incorreto afirmar que:

a) é de competência estadual.
b) incide sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.
c) a Constituição Federal prevê hipóteses em que o ICMS deve ser instituído e arrecadado pelos municípios.
d) Pertencem aos municípios 25% do produto da arrecadação do imposto do estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
e) O contribuinte do ICMS pode ser qualquer pessoa, física ou jurídica.

ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação):

– Imposto de competência estadual;
– Incide sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.
– Pertencem aos municípios 25% do produto da arrecadação do imposto do estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

– O contribuinte do ICMS pode ser qualquer pessoa, física ou jurídica.

– A Constituição Federal **não** prevê hipóteses em que o ICMS deve ser instituído e arrecadado pelos municípios.

A alternativa “c” é a incorreta.

Já caiu em prova!

(Contador-FUB-2009-Cespe) Com base na legislação de tributos, julgue o item a seguir.

O ICMS pago nas compras de mercadorias é compensável com o cobrado nas vendas dessas mesmas mercadorias. Até que as vendas sejam realizadas, o ICMS pago nas compras integra o custo dos estoques.

Na primeira parte da questão, não há problema, pois o ICMS pago nas compras de mercadorias é compensável com o cobrado nas vendas dessas mesmas mercadorias, tendo em vista que é um imposto não cumulativo. Contudo, o valor do ICMS pago nas compras, na empresa revendedora das mercadorias, **não integra o custo dos estoques**, justamente por ser compensável (ICMS a Recuperar). Logo, o item está errado.

5.1.2.2. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)

– Imposto de competência federal.

– Como incide sobre produtos industrializados, é devido pelas **empresas industriais e por empresas equiparadas a industriais.**

– Constituição de 1988: ICMS e IPI são impostos não cumulativos, ou seja, são compensados em cada operação com o montante cobrado em operações anteriores.

– Legislação do IPI: **imposto por fora**, logo, não integra a Receita Bruta de Vendas.

Preço do Produto sem Imposto = Base de Cálculo;

Imposto = Alíquota *ad valorem* x Preço do Produto sem Imposto;

Ou

Imposto = Alíquota Específica x Unidade.

– Caso o frete e o seguro estejam inseridos na nota fiscal e o próprio fornecedor está transportando as mercadorias, logo, incide ICMS e IPI sobre o valor do frete e do seguro.

– Caso o frete e o seguro sejam cobrados por outra empresa (exemplo: empresa transportadora), sobre esses valores não incidirão ICMS e IPI.

– Regra geral: quando nada for dito sobre o frete e o seguro, considera-se que foi realizado por uma empresa transportadora.

– Caso o adquirente dos produtos, sobre os quais incidiu o imposto, seja contribuinte do IPI (empresa industrial ou equiparada a industrial) e os produtos são utilizados em seu processo de industrialização; o IPI incidente, na operação de compra, poderá ser RECUPERADO quando houver vendas dos bens industrializados pelo industrial (imposto não cumulativo).

– **Contudo, se o adquirente não for contribuinte do IPI ou, sendo contribuinte, não utilize**

os produtos adquiridos em seu processo de fabricação; o IPI incidente na operação de compra NÃO SERÁ RECUPERADO e integrará o custo de aquisição do produto.

Exemplo: suponha que a empresa J4M2 comprou mercadorias no valor de R$ 100.000,00, com alíquota do ICMS sobre compras de 17% e alíquota do IPI de 10%.

IPI = 10% x 100.000 = 10.000.

Valor da Nota Fiscal = 110.000.

ICMS sobre Compras = 17% x 100.000 = 17.000.

Custo das Mercadorias Adquiridas = 110.000 – 17.000 = 93.000.

ICMS a Recuperar = 17.000.

IPI nas importações: a base de cálculo do IPI, vinculado à importação, é o valor da base de cálculo do Imposto de Importação (II), acrescido do montante desse imposto e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador.

Exemplo: suponha que a empresa J4M2 Ltda. realizou uma importação de uma máquina no valor de R$ 50.000,00 (valor da máquina), já incluídos frete e seguro e II. Considere a alíquota do IPI = 10% e alíquota do ICMS = 17%.

Valor do IPI = 10% x 50.000 = 5.000.

Valor Total da Nota Fiscal – 17% x Valor Total da Nota Fiscal = 55.000 ⇨

⇨ Valor Total da Nota Fiscal = 55.000/0,83 = 66.265,06

ICMS a Recuperar = 17% x 66.265,06 = 11.265,06

Já caiu em prova!

(Contabilidade-Iphan-2009-Funiversa) Um comerciante adquiriu a prazo, 100 pares de calçados do fabricante, que emitiu, para cobertura da operação, nota fiscal com os seguintes dados:

100 pares de calçados a R$ 20,00...................2.000,00

IPI – 12%... 240,00

Total da Nota.. 2.240,00

ICMS de 17% (incluído no valor da nota).......... 340,00

Sabendo-se que o comprador é contribuinte do ICMS, mas não é do IPI, o contabilista de sua empresa deverá registrar a compra com o seguinte lançamento.

a) Compra

a Fornecedores 2.240,00

b) Diversos

a Fornecedores

Compras 2.000,00

Conta Corrente-IPI 240,00

Conta Corrente-ICMS ....340,00 .... 2.580,00

c) Diversos

a Fornecedores

Compras 1.660,00

Conta Corrente-IPI 240,00

Conta Corrente-ICMS ....340,00 .... 2.240,00

d) Diversos

a Fornecedores

Compras 2.000,00

Conta Corrente – IPI .... 240,00 .... 2.240,00
e) Diversos
a Fornecedores
Compras 1.900,00
Conta Corrente-ICM.................340,00 .... 2.240,00

Se o comprador é contribuinte do ICMS e não é contribuinte do IPI, o ICMS nas compras será recuperável e o IPI nas compras será custo.

Compra a Prazo = 100 pares de calçados a R$ 20,00 = 2.000,00
IPI (12%) = 240,00 (imposto por fora)
Total da Nota = Valor da Compra a Prazo + IPI = 2.000 + 240 = 2.240,00
ICMS de 17% (incluído no valor da nota) = 340,00

Compras Líquidas = Total da Nota – ICMS a Recuperar
Compras Líquidas = 2.240 – 340 = 1.900

Lançamento:
Diversos
a Fornecedores

Compras	1.900	
ICMS a Recuperar ou Conta-Corrente ICMS	340	2.240

A alternativa “e” é a correta.

Já caiu em prova!

(ICMS-MG-2005-Esaf) Ao efetuar, diretamente da fábrica, uma compra, a prazo, de 200 latas de tinta, de 18 litros cada uma, ao preço unitário de R$ 35,00, sofrendo incidência de IPI a 8% e ICMS a 12%, destinando essa tinta para revender ao preço de R$ 54,00 cada unidade, a empresa deverá lançar a débito da conta estoques de mercadorias o valor de:

a) R$ 7.560,00.
b) R$ 7.000,00.
c) R$ 6.720,00.
d) R$ 6.652,80.
e) R$ 6.160,00.

Vamos aos dados da questão:
Compra a prazo (diretamente da fábrica) = 200 latas de tinta
Preço Unitário = R$ 35,00 (IPI = 8% e ICMS = 12%)
Preço de Revenda = R$ 54,00 cada unidade

I – Cálculo do Estoque de Mercadorias: como a companhia compra da fábrica para revenda, apenas o ICMS poderá subtraído do custo das mercadorias, pois é uma empresa comercial (o IPI fará parte do custo das Mercadorias).

Compras de Mercadorias = 200 x 35	7.000	
(+) IPI (8%) = 8% x 7.000	560	(imposto por fora)
(-) ICMS (12%) = 12% x 7.000	(840)	(imposto por dentro)

Estoque de Mercadorias **6.720**

A alternativa “c” é a correta.

5.1.2.3. ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza)

O ISS é um imposto de competência municipal. Como incide, normalmente, sobre a prestação de serviços é devido por empresas comerciais. Além disso, possui uma característica importante: é calculado **por dentro**.

Finalmente, há que destacar que o ISS cobrado sobre a prestação de serviços é uma conta de despesa, redutora da receita bruta de vendas.

Exemplo: Suponha que a empresa J4M2 prestou serviços de manutenção de computadores para a empresa comercial Kaprisma por R$ 2.000,00, e nesta operação houve a incidência de ISS, com uma alíquota de 10%. Calcule o valor do tributo incidente na venda e determine o valor da nota fiscal de venda.

Repare que a receita de prestação de serviços representa a base de cálculo do ISS, ou seja, para calculá-lo, teríamos:

ISS sobre Vendas = Alíquota x Base de Cálculo

ISS sobre Vendas = 10% x Receita de Vendas = 10% x 2.000 = R$ 200,00

Como o ISS é um imposto por dentro, o valor total da nota fiscal seria de R$ 2.000,00.

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Petrobras-2010-Cesgranrio) A empresa Elevada cobrou R$ 11.000,00 pelo serviço de manutenção de dois elevadores. Estão incluídas nesse valor as peças hidráulicas, no valor de R$ 2.300,00; as partes mecânicas, no valor de R$ 1.200,00 e as partes dos componentes elétricos, no valor de R$ 2.500,00. Sabendo-se que a alíquota de Imposto Sobre Serviços (ISS) é de 5%, o ISS devido pela Elevada, nesse serviço, em reais, é:

a) 250,00.
b) 325,00.
c) 365,00.
d) 385,00.
e) 500,00.

Empresa Elevada

Prestação de Serviços de Manutenção de Elevadores = R$ 11.000,00

Valores incluídos no valor da prestação dos serviços:

Peças Hidráulicas R$ 2.300,00

Partes Mecânicas R$ 1.200,00

Partes dos Componentes Elétricos R$ 2.500,00

Valor Total dos Materiais Utilizados R$ 6.000,00

Valor Cobrado pela Prestação do Serviço R$ 11.000,00

(-) Valor Total dos Materiais Utilizados (R$ 6.000,00)

Valor da Prestação do Serviço Líquido R$ 5.000,00

Repare que o ISS incide somente sobre a prestação de serviços. Por isso, foram descontados os materiais utilizados e cobrados do cliente da empresa de manutenção de elevadores.

Base de Cálculo do ISS = Valor da Prestação do Serviço Líquido = R$ 5.000,00

ISS = 5%
ISS a Recolher = Taxa x Base de Cálculo
ISS a Recolher = 5% x 5.000 = R$ 250,00
A alternativa "a" é a correta.

5.1.2.4. PIS (Programa de Integração Social) e Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social)

O PIS e a Cofins são contribuições de competência federal. Tanto o PIS quanto a Cofins sobre vendas são tributos por dentro, que incidem sobre o faturamento e são contas de despesa redutoras da receita bruta de vendas.

Há um detalhe importante sobre o PIS e Cofins em relação à cumulatividade. Vejamos:

I) PIS: até a publicação da Lei nº 10.637/02, era apenas uma contribuição cumulativa. Contudo, a partir da publicação da referida lei, que criou a não cumulatividade para o PIS, pode ser cumulativo ou não cumulativo. As alíquotas são:
PIS (não cumulativo) = 1,65%; e
PIS (cumulativo) = 0,65%.

II) Cofins: até a publicação da Lei nº 10.833/03, era apenas uma contribuição cumulativa. Contudo, a partir da publicação da referida lei, que criou a não cumulatividade para a Cofins, pode ser cumulativa ou não cumulativa. As alíquotas são:
Cofins (não cumulativa) = 7,6%; e
Cofins (cumulativa) = 3%.

Ou seja, no caso da não cumulatividade, teremos, por ocasião das compras, a conta "PIS a Recuperar" (crédito de PIS) e a conta "Cofins a Recuperar" (crédito de Cofins), ambas classificadas no Ativo Circulante, que não farão parte do custo das compras.

Há que se ressaltar que a não cumulatividade do Pis e da Cofins só vale para as empresas que apuram o imposto de renda pelo lucro real.

Exemplo: A empresa J4M2 Comércio e Indústria, no ano-calendário de 2006, obteve um faturamento bruto de R$ 315.000,00. Calcule a receita líquida de vendas da empresa (IPI = 5%; ICMS = 17%; PIS = 1%; Cofins = 3%).

A receita líquida de vendas corresponde ao valor da receita bruta de vendas, deduzido

dos abatimentos sobre vendas, devoluções de vendas, descontos comerciais (no ato venda) e dos tributos sobre venda.

Veremos os conceitos de abatimentos sobre vendas, devoluções de vendas e descontos comerciais ou incondicionais ainda neste capítulo.

No exemplo, só temos tributos sobre vendas.

Faturamento Bruto = 315.000
IPI = 5% x Receita Bruta de Vendas

Sabemos que o faturamento bruto é o resultado da soma da receita bruta de vendas (RBV) com o valor do IPI (imposto por fora).

RBV + IPI = Faturamento Bruto
RBV + 5% x RBV = Faturamento Bruto
RBV + 0,05 x RBV = Faturamento Bruto
1,05 x RBV = 315.000 RBV = 300.000

Faturamento Bruto	315.000
(-) IPI	(15.000)
Receita Bruta de Vendas	300.000
(-) ICMS = 17% x 300.000	(51.000)
(-) PIS = 1% x 300.000	(3.000)
(-) Cofins = 3% x 300.000	(9.000)
Receita Líquida de Vendas	**237.000**

Já caiu em prova!

(TRT-GO-2008-FCC) A Cia. Industrial Luar do Sertão vendeu 10.000 unidades de um produto de sua fabricação ao preço unitário de R$ 20,00, tendo havido incidência de ICMS à alíquota de 18% e IPI a 10%. O preço de custo correspondeu a 60% do preço de venda das mercadorias. Sabendo-se que a companhia é contribuinte do PIS e da COFINS na sistemática cumulativa (alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente), a devolução de 10% do lote pela empresa adquirente diminuiu o lucro bruto da companhia vendedora no valor, em R$, de:
a) 3.670,00.
b) 3.800,00.
c) 4.330,00.
d) 4.400,00.
e) 5.670,00.

Ainda vamos estudar como se calcula o lucro bruto, mas, para podermos resolver a questão, vou adiantar: o lucro bruto é calculado a partir da receita bruta de vendas (ou a partir do faturamento bruto, se houver IPI), deduzindo os tributos sobre vendas, os abatimentos sobre vendas, os cancelamentos ou devoluções de vendas, os descontos comerciais (no momento das vendas) e o custo das mercadorias vendidas.

I – Cálculo sem a devolução de vendas:

Faturamento Bruto	220.000

IPI (10%) = 10% x 200.000	(20.000)
Receita Bruta de Vendas = 10.000 x 20	200.000
ICMS (18%)	(36.000)
PIS (0,65%)	(1.300)
COFINS (3%)	(6.000)
Receita Líquida de Vendas	156.700
(-) CMV = 60% x Preço de Venda	(120.000)
Lucro Bruto	36.700

II – Cálculo com a devolução de vendas: a devolução de vendas reduz a base de cálculo do IPI, do ICMS, do PIS e da Cofins.

Nova Base de Cálculo dos Tributos = Base de Cálculo Anterior – Devolução de Vendas

Nova Base de Cálculo dos Tributos = 200.000 – 10% x 200.000

Nova Base de Cálculo dos Tributos = 200.000 – 20.000

Nova Base de Cálculo dos Tributos = 180.000

Faturamento Bruto	218.000
IPI (10%) = 10% x 180.000	(18.000)
Receita Bruta de Vendas = 10.000 x 20	200.000
(-) Devolução de Vendas	(20.000)
ICMS (18%) = 18% x 180.000	(32.400)
PIS (0,65%) = 0,65% x 180.000	(1.170)
COFINS (3%) = 3% x 180.000	(5.400)
Receita Líquida de Vendas	141.030
(-) CMV = 60% x 180.000	(108.000)
Lucro Bruto	33.030

Diferença = 36.700 – 33.030 = 3.670

(*) Ponto chave da questão: IPI é imposto por fora, cobrado destacadamente na nota fiscal.

A alternativa “a” é a correta.

5.1.3. Tributação – Operações de Compras

Os tributos incidentes sobre compras são:

– Imposto sobre Produtos Industrializados (**IPI);**

– Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (**ICMS**);

– Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (**ISS**);

– Imposto de Importação (**II**);

– Contribuição para o Programa de Integração Social (**PIS**);

– Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social **(Cofins).**

De acordo com a Constituição Federal de 1988, são **não cumulativos** o Imposto sobre Produtos Industrializados (**IPI**) e o Imposto sobre a Circulação e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (**ICMS**). Conforme estabelecem o art. 153, § 3º, II (IPI) e o art. 155, § 2º, I (ICMS), da CF/1988, **os valores devidos, em cada operação, serão compensados com o montante cobrado nas operações anteriores.**

Há que se ressaltar também a possibilidade da não cumulatividade das seguintes contribuições, que, até a publicação das leis descritas a seguir, eram somente cumulativas:

– Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (**PIS/Pasep**) – Lei nº 10.637/2002; e
– Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (**Cofins**) – Lei nº 10.833/2003.

Ou seja, também é possível compensar os valores pagos desses tributos nas operações de aquisição de mercadorias.

Os valores do ICMS, do PIS e da Cofins estão incluídos no preço das mercadorias adquiridas (tributos por dentro).

Tributos não cumulativos sobre compras serão considerados como "Tributos a Recuperar" (direito da empresa – Ativo), caso a empresa seja contribuinte de tais tributos ou esteja previsto o seu crédito em lei.

Exemplo:

A empresa J4M2 Ltda. adquiriu mercadorias, a prazo, por R$ 100.000,00, com incidência de ICMS (17%), PIS (1,65%) e Cofins (7,6%) não cumulativos. Efetue o registro contábil referente à transação.

ICMS sobre Compras = 17% x 100.000 =	17.000
PIS sobre Compras = 1,65% x 100.000 =	1.650
Cofins sobre Compras = 7,6% x 100.000 =	7.600

Valor de Compra	100.000
(-) ICMS sobre Compras	(17.000)
(-) PIS sobre Compras	(1.650)
(-) Cofins sobre Compras	(7.600)
Compras Líquidas	73.750

Lançamento:

Diversos
a Fornecedores

Mercadorias	**73.750**	
ICMS a Recuperar	**17.000**	
PIS a Recuperar	**1.650**	
Cofins a Recuperar	**7.600**	**100.000**

Nota: muitas empresas utilizam uma única conta em substituição às contas "A RECUPERAR" e "A RECOLHER", que é chamada de "Conta-Corrente": C/C ICMS; C/C PIS e C/C Cofins. A Conta-Corrente é DEBITADA pelo valor do tributo incidente nas operações de compras de mercadorias (a recuperar) e é CREDITADA pelo valor incidente nas vendas de mercadorias (a recolher). Ao final do período de apuração, essa conta poderá ter saldo DEVEDOR (tributo a recuperar) ou CREDOR (tributo a recolher).

Saldo Devedor da C/C = Direito = Tributo a Recuperar = Ativo.
Saldo Credor da C/C = Obrigação = Tributo a Recolher = Passivo.

O IPI é um imposto que tem como fato gerador a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, ou, no caso de importação, o desembaraço aduaneiro do produto importado. **O valor do IPI não está incluído no preço dos produtos (imposto por fora).**

Exemplo:

A empresa industrial Kaprisma Ltda. adquiriu matéria-prima, a prazo, pelo valor de R$ 100.000,00 com alíquota do IPI de 10%. Considerando que a alíquota do ICMS é de 17%, do PIS é de 1,65% e da Cofins é de 7,6%, qual será a contabilização dessa compra?

Como a empresa é industrial e adquiriu matérias-primas para o processo de industrialização, o IPI é recuperável. Além disso, o ICMS, o PIS não cumulativo e a Cofins não cumulativa também são recuperáveis.

ATENÇÃO!

Nota: como o IPI é recuperável, seu valor não entra na base de cálculo do ICMS, do PIS e da Cofins.

IPI sobre Compras = 10% x 100.000 = 10.000.

ICMS sobre Compras = 17% x 100.000 = 17.000 → IPI não incide na base de cálculo do ICMS.

PIS sobre Compras = 1,65% x 100.000 = 1.650 → IPI não incide na base de cálculo do PIS.

Cofins sobre Compras = 7,6% x 100.000 = 7.600 → IPI não incide na base de cálculo da Cofins.

Valor de Compra 100.000

(+) IPI sobre Compras 10.000 → não incluso no preço de compra

Valor Total da Nota	110.000
(-) IPI sobre Compras – Recuper.	(10.000)
(-) ICMS sobre Compras	(17.000)
(-) PIS sobre Compras	(1.650)
(-) Cofins sobre Compras	(7.600)
Compras Líquidas	73.750

Lançamento:

Diversos

a Fornecedores

Estoque de Matéria-prima	**73.750**	
IPI a Recuperar	**10.000**	
ICMS a Recuperar	**17.000**	
PIS a Recuperar	**1.650**	
Cofins a Recuperar	**7.600**	**110.000**

Exemplo:

A empresa comercial Kaprisma Ltda. adquiriu uma máquina para o seu ativo imobilizado da indústria Maquinando Ltda., a prazo, pelo valor de R$ 100.000,00, com alíquota do IPI de 10%. Considerando que a alíquota do ICMS é de 17%, do PIS é de 1,65% e da Cofins é de 7,6%, qual será a contabilização dessa compra?

Como a empresa é comercial, o IPI não é recuperável.

ATENÇÃO!

Nota: como o IPI não é recuperável e o produto não se destina à comercialização ou à industrialização, seu valor integra a base de cálculo do ICMS, do PIS e da Cofins.

IPI sobre Compras = 10% x 100.000 = 10.000.

ICMS sobre Compras = 17% x 110.000 = 18.700 → IPI incide na base de cálculo do ICMS.

PIS sobre Compras = 1,65% x 110.000 = 1.815 → IPI incide na base de cálculo do PIS.

Cofins sobre Compras = 7,6% x 110.000 = 8.360 → IPI incide na base de cálculo da Cofins.

Valor de Compra 100.000

(+) IPI sobre Compras 10.000 → não incluso no preço de compra

Valor Total da Nota	110.000
(-) ICMS sobre Compras	(18.700)
(-) PIS sobre Compras	(1.815)
(-) Cofins sobre Compras	(8.360)
Compras Líquidas	81.125

Lançamento:

Diversos

a Fornecedores

Máquinas e Equipamentos	**81.125**	
ICMS a Recuperar	**18.700**	
PIS a Recuperar	**1.815**	
Cofins a Recuperar	**8.360**	**110.000**

Nota: Como a máquina foi comprada para uso na produção, isto é, será registrada no ativo não circulante – imobilizado da empresa, o ICMS incidente sobre a compra não seria

recuperável.

De acordo com o art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996, a aquisição de bens incorporados ao ativo não circulante – imobilizado também dá direito à compensação do ICMS incidente na aquisição.

Contudo, de acordo com o art. 33 da Lei Complementar nº 87/1996, alterado pela Lei Complementar nº 138/2010, somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020. Portanto, não haverá recuperação de ICMS na compra de mercadorias para uso ou consumo até 2020.

Em relação à Cofins, de acordo com o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/03, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Finalmente, em relação ao Pis, de acordo com o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637/02, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Já caiu em prova!

(Analista em Planejamento, Orçamento e Finanças Públicas/Esaf/2009) A empresa Jelta Veículos S.A. adquiriu dois carros por R$ 40.000,00 cada um, com ICMS de 12%. Na compra pagou, também, R$ 12.000,00 de IPI e R$ 1.000,00 de frete. Apropriou um dos veículos no ativo imobilizado, como bem de uso próprio, e o outro no ativo circulante, como mercadorias. Os veículos são automóveis da marca Renault e têm vida útil estimada em cinco anos. Após um ano dessa compra, a empresa deverá ter contabilizado uma despesa de depreciação no valor de:

a) R$ 16.680,00;
b) R$ 10.700,00;
c) R$ 8.340,00;
d) R$ 10.260,00;
e) R$ 9.300,00.

I – Veículo destinado ao Ativo Circulante (Mercadorias para Revenda) → não sofre depreciação.

Compra	40.000
(+) IPI	6.000 (metade da compra total)
(-) ICMS a Recuperar = 12% x 40.000	(4.800)
(+) Frete	500 (metade do frete total)
Compras Líquidas	41.700

II – Veículo destinado a uso próprio (ANC – Imobilizado) → sofre depreciação.

Como o STF, em suas decisões, não tem autorizado tais créditos, caso a legislação estadual

não autorize a compensação (logo, o ICMS não será recuperável), temos:

Compras dos dois carros	40.000
(+) IPI	6.000
(+) Frete	500
Custo de Aquisição	46.500

Vida Útil = 5 anos

Taxa de Depreciação = 1/5 anos = 20% ao ano.

Despesas com Depreciação = 20% x 1 ano x 46.500 = 9.300

A alternativa "e" é a correta

Exemplo:

A empresa comercial Kaprisma Ltda. adquiriu produtos industrializados para revenda, a prazo, pelo valor de R$ 100.000,00, com alíquota do IPI de 10%. Considerando que a alíquota do ICMS é de 17%, do PIS é de 1,65% e da Cofins é de 7,6%, qual será a contabilização dessa compra?

Como a empresa é comercial, o IPI não é recuperável.

ATENÇÃO!

Nota: como o IPI não é recuperável, mas o produto se destina à comercialização, seu valor não integra a base de cálculo do ICMS. Contudo, integra a base de cálculo do PIS e da Cofins, de acordo com a legislação tributária.

IPI sobre Compras = 10% x 100.000 = 10.000.

ICMS sobre Compras = 17% x 100.000 = 17.000 → IPI não incide na base de cálculo do ICMS.

PIS sobre Compras = 1,65% x 110.000 = 1.815 → IPI incide na base de cálculo do PIS.

Cofins sobre Compras = 7,6% x 110.000 = 8.360 → IPI incide na base de cálculo da Cofins.

Valor de Compra	100.000	
(+) IPI sobre Compras	10.000	→ não incluso no preço de compra
Valor Total da Nota	110.000	
(-) ICMS sobre Compras	(17.000)	
(-) PIS sobre Compras	(1.815)	
(-) Cofins sobre Compras	(8.360)	
Compras Líquidas	82.825	

Lançamento:

Diversos

a Fornecedores

Mercadorias	**82.825**
ICMS a Recuperar	**17.000**

PIS a Recuperar **1.815**
Cofins a Recuperar **8.360** **110.000**

5.1.4. Tributação – Operações de Vendas

Normalmente, os registros das operações de vendas de mercadorias são efetuados a **DÉBITO da conta "Caixa" ou "Bancos", quando a venda é à vista; ou "Duplicatas a Receber" ("Clientes" ou "Títulos a Receber"), quando for a prazo**. Como contrapartida, há um **CRÉDITO em uma conta de receita (Receita Bruta de Vendas, Receita Operacional Bruta ou Vendas).**

Os tributos incidentes sobre vendas são:

– Imposto sobre Produtos Industrializados (**IPI**);
– Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (**ICMS**);
– Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (**ISS**);
– Imposto de Exportação (**IE**);
– Contribuição para o Programa de Integração Social (**PIS**);
– Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (**Cofins**).
– **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não integra a Receita Bruta de Vendas, apesar de compor o preço final da nota fiscal, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda.**
– **Os demais tributos integram o valor da Receita Bruta de Vendas.**

Exemplo:

A empresa J4M2 Ltda. efetuou uma revenda de mercadorias, à vista, por R$ 300.000,00. Considere os seguintes tributos e alíquotas: ICMS (17%); PIS (1,65%) e Cofins (7,6%). Efetue o lançamento correspondente aos tributos sobre vendas.

Receita Bruta de Vendas = 300.000
ICMS <u>sobre</u> Vendas = 17% x 300.000 = 51.000
PIS <u>sobre</u> Vendas = 1,65% x 300.000 = 4.950
Cofins <u>sobre</u> Vendas = 7,6% x 300.000 = 22.800

Caixa
a Receita Bruta de Vendas 300.000

Tributos sobre Vendas
a Diversos
a ICMS a Recolher 51.000
a PIS a Recolher 4.950
a Cofins a Recolher 22.800 78.750

Exemplo:

A empresa industrial J4M2 Ltda. efetuou uma venda de um produto de fabricação

própria, à vista, por R$ 500.000,00. Considere os seguintes tributos e alíquotas: IPI (10%); ICMS (17%); PIS (1,65%) e Cofins (7,6%). Efetue o lançamento correspondente aos tributos sobre vendas.

Receita Bruta de Vendas = 500.000.

IPI (não integra a Receita Bruta de Vendas) = 10% x 500.000 = 50.000.

Faturamento Bruto = 500.000 + 50.000 = 550.000.

ICMS sobre Vendas = 17% x 500.000 = 85.000.

PIS sobre Vendas = 1,65% x 500.000 = 8.250.

Cofins sobre Vendas = 7,6% x 500.000 = 38.000.

Caixa		
a Faturamento Bruto	550.000	
IPI Faturado		
a IPI a Recolher	50.000	
Tributos sobre Vendas		
a Diversos		
a ICMS a Recolher	85.000	
a PIS a Recolher	8.250	
a Cofins a Recolher	38.000	131.250

Nota: PIS e Cofins sobre Vendas: a base de cálculo desses tributos não considera o valor do IPI.

Nota: ICMS sobre Vendas: a base de cálculo desse imposto pode considerar ou não o valor do IPI, dependendo da destinação do produto.

Tributos sobre compras:

Indústria ou Equiparada na compra de insumos: o IPI **não** integra a base de cálculo do ICMS, **não** integra a base de cálculo do PIS e **não** integra a base de cálculo da Cofins.

Compra para o Imobilizado: o IPI integra a base de cálculo do ICMS, integra a base de cálculo do PIS e integra a base de cálculo da Cofins.

Compra para Revendas: o IPI **não** integra a base de cálculo do ICMS, mas integra a base de cálculo do PIS e integra a base de cálculo da Cofins.

Tributos sobre vendas:

Empresa Industrial na venda de produtos para empresa comercial (revendedora de mercadorias) ou para fabricação de outros produtos (indústria ou equiparada): o IPI **não** integra a base de cálculo do ICMS, **não** integra a base de cálculo do PIS e **não** integra a base de cálculo da Cofins.

Empresa Industrial na venda de produtos para o imobilizado de outra empresa ou para o consumidor final: o IPI integra a base de cálculo do ICMS, mas **não** integra a base de

cálculo do PIS e **não** integra a base de cálculo da Cofins.

Empresa Comercial na venda de mercadorias para o imobilizado de outra empresa, para o consumidor final ou para revenda: não é fato gerador do IPI. Portanto, não há a incidência desse imposto.

5.1.5. Fatos que Alteram o Valor das Compras e das Vendas

1. Devoluções de compras.
2. Devoluções de vendas ou vendas canceladas.
3. Abatimentos sobre compras.
4. Abatimentos sobre vendas.
5. Descontos incondicionais ou comerciais.
6. Descontos condicionais ou financeiros.

5.1.5.1. Devoluções

As mercadorias compradas retornam do cliente ao fornecedor, por estarem em desacordo com o pedido. No ato da devolução, é necessário que o cliente faça uma nota fiscal, a fim de acompanhar as mercadorias/produtos devolvidos, havendo, portanto, **incidência de ICMS**, caso o comprador seja contribuinte de tal imposto. **Também haverá incidência do IPI, do PIS e da Cofins, quando for o caso.**

Havendo frete na compra, caso as mercadorias sejam totalmente devolvidas, tal frete será considerado como despesa operacional (Perdas com Fretes). Se a devolução for parcial, a perda com frete será proporcional ao valor da devolução.

Exemplo:

A empresa J4M2 Ltda. vendeu mercadorias para a empresa comercial Kaprisma (irá revender as mercadorias) por R$ 100.000,00, à vista, com incidência de ICMS (17%). Sabendo-se que a empresa Kaprisma devolveu 20% das mercadorias adquiridas por estarem em desacordo com o pedido, efetue os lançamentos das operações. Suponha que o CMV foi de R$ 50.000,00. Considere os lançamentos por inventário permanente.

Fornecedor: J4M2 Ltda.

Cliente: Kaprisma.

I – Fornecedor

I.1 – No ato da venda:

Caixa

a Receita Bruta de Vendas 100.000

ICMS sobre Vendas

a ICMS a Recolher 17.000 (17% x 100.000)

CMV

a Mercadorias 50.000

I.2 – Por ocasião da devolução das mercadorias (20%):

Devoluções de Vendas

a Caixa 20.000

ICMS a Recolher

a ICMS sobre Vendas 3.400 (20% x 17.000)

Mercadorias

a CMV 10.000

(20% das mercadorias retornaram ao estoque).

Devoluções de Vendas → despesa (conta redutora da Receita Bruta de Vendas).

II – Cliente

II.1 – No ato da compra:

Diversos

a Caixa

Mercadorias 83.000

ICMS a Recuperar 17.000 100.000

II.2 – Por ocasião da devolução das mercadorias (20%):

Caixa

a Diversos

a Mercadorias 16.600

a ICMS a Recolher 3.400 20.000

Já caiu em prova!

(Fiscal de Rendas-MS-2000-FGV) A Millennium Ltda. apresentou o seguinte movimento de mercadorias:

Estoque final	**R$ 140,00**
Devoluções sobre vendas	**R$ 10,00**
Devoluções sobre compras	**R$ 20,00**
Estoque inicial	**R$ 120,00**
Vendas Brutas	**R$ 160,00**
Compras Brutas	**R$ 150,00**

Nota: A Millennium utiliza o sistema de inventário periódico.

Assinale a alternativa que melhor expresse o Lucro ou Prejuízo Bruto sobre Vendas da empresa:

a) R$ 30,00.
b) R$ 40,00.
c) R$ 20,00.
d) (R$ 40,00).

I – Cálculo do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV):

CMV = Estoque Inicial (EI) + Compras Líquidas (C) – Estoque Final (EF)

(+) Estoque inicial	R$ 120,00
(+) Compras Brutas	R$ 150,00
(-) Devoluções sobre compras	(R$ 20,00)

(-) Estoque final	(R$ 140,00)
CMV	R$ 110,00

II – Cálculo do Lucro Bruto:

Vendas Brutas	R$ 160,00
(-) Devoluções sobre vendas	(R$ 10,00)
Vendas Líquidas	R$ 150,00
(-) CMV	(R$ 110,00)
Lucro Bruto	**R$ 40,00**

A alternativa "b" é a correta.

5.1.5.2. Abatimentos

Caso o cliente esteja insatisfeito com a mercadoria adquirida, por culpa do fornecedor, e não julgar necessário devolvê-la, pode entrar em acordo com este e exigir um abatimento, a fim de evitar a devolução. Exemplos: deterioração parcial do lote adquirido; perda de qualidade; divergência nas especificações técnicas; atraso na entrega etc.

Como o abatimento é um ato posterior ao ato da venda, não estará na nota fiscal e, consequentemente, não há ICMS no abatimento. Também não há influência nos demais tributos.

Exemplo:

A empresa J4M2 Ltda. vendeu mercadorias para a empresa comercial Kaprisma (irá revender as mercadorias) por R$ 100.000,00, à vista, com incidência de ICMS (17%). Sabendo-se que a última empresa conseguiu um abatimento de 20%, pois parte das mercadorias estava fora da especificação solicitada, efetue os lançamentos correspondentes. Suponha que o CMV foi de R$ 50.000,00. Considere os lançamentos por inventário permanente.

Fornecedor: J4M2 Ltda.

Cliente: Kaprisma.

I – Fornecedor

I.1 – No ato da venda:

Caixa
a Receita Bruta de Vendas 100.000

ICMS sobre Vendas
a ICMS a Recolher 17.000 (17% x 100.000)

CMV
a Mercadorias 50.000

I.2 – Por ocasião do abatimento

Abatimento sem Vendas

a Caixa 20.000

Abatimento sobre Vendas → despesa (conta redutora da Receita Bruta de Vendas).

II – Cliente

II.1 – No ato da compra:

Diversos

a Caixa

Mercadorias	83.000	
ICMS a Recuperar	17.000	100.000

II.2 – Por ocasião do abatimento obtido

Caixa

a Mercadorias 20.000

Já caiu em prova!

(Agente-PF-2009-Cespe) O fato contábil registrado no lançamento de 4ª fórmula abaixo pode ser entendido como recebimento por uma venda a prazo, após o vencimento da obrigação, e concessão de abatimento por problemas com a mercadoria ou sua entrega.

D bancos
D abatimentos
C cliente
C juros

Primeiramente, vamos relembrar as fórmulas de lançamento.

1ª Fórmula: uma conta debitada e uma conta creditada

2ª Fórmula: uma conta debitada e mais de uma conta creditada

3ª Fórmula: mais de uma conta debitada e uma conta creditada

4ª Fórmula: mais de uma conta debitada e mais de uma conta creditada.

Além disso, temos que estudar os fatos que funcionam como deduções da receita bruta de vendas:

– Devoluções de Vendas (ou vendas canceladas);
– Abatimentos sobre Vendas;
– Descontos Incondicionais (ou comerciais); e
– Tributos sobre Vendas (ICMS, Pis, Cofins e ISS).

Particularmente, em relação aos abatimentos, temos a seguinte definição:

Abatimentos: Caso o cliente esteja insatisfeito com a mercadoria adquirida, por culpa do fornecedor e não julgar necessário devolvê-la, pode entrar em acordo com o fornecedor e exigir um abatimento, a fim de evitar a devolução.

Exemplos: deteriorização parcial do lote adquirido; perda de qualidade; divergência nas especificações técnicas; atraso na entrega, etc.

Em relação ao caso concreto do item, temos:

D bancos (débito em bancos)
D abatimentos (débito em abatimentos)
C cliente (crédito em clientes)
C juros (crédito em juros)

Vamos analisar todos os débitos e créditos:

I – Débito em "Bancos" (Ativo Circulante): como a conta é de natureza devedora, um débito aumenta o seu saldo. No caso, entrou dinheiro na conta corrente bancária da empresa.

II – Débito em "Abatimentos" (Despesa): como as contas de despesa são de natureza devedora, um débito aumenta o seu saldo. No item, houve o registro de um abatimento sobre vendas.

III – Crédito em "Clientes" (Ativo Circulante): como a conta é de natureza devedora, um crédito diminui o seu saldo. No item, houve um pagamento por parte dos clientes de uma venda (ou parte dela) realizada a prazo.

IV – Crédito em "Juros": repare que o item não informou se foram juros ativos (receita) ou juros passivos (despesa). Mas essa dedução era sua responsabilidade na hora da prova (risos). Se houve um crédito em uma conta de resultado e não foi correção de erro de escrituração, então, houve um crédito em uma conta de receita. Ou seja, a conta "Juros" é uma receita, de natureza credora e um crédito aumenta o seu saldo.

Finalmente, o que esse lançamento representa? Como diria o velho "Jack", vamos por partes:

I – Recebimento por uma venda a prazo: débito em "Bancos" e crédito em "Clientes".

II – Após o vencimento da obrigação (pagamento com juros): crédito em "Juros" (Juros Ativos).

III – Concessão de abatimento por problemas com a mercadoria ou sua entrega: débito em "Abatimentos".

O item está correto.

5.1.5.3. Descontos

Descontos Incondicionais ou Comerciais: é o desconto dado incondicionalmente pelo fornecedor ao cliente, visto que independe das condições de pagamento. Exemplos: grande quantidade adquirida; cliente preferencial; interesse promocional etc.

Como esse desconto é concedido no ato da venda, aparece na nota fiscal, o ICMS incidirá somente sobre o valor com desconto, o mesmo ocorrendo para o PIS e a Cofins. Porém, o

IPI incidirá sobre o valor original da operação.

Exemplo:

A empresa J4M2 Ltda. vendeu mercadorias para a empresa comercial Kaprisma (irá revender as mercadorias) por R$ 100.000,00, à vista, com incidência de ICMS (17%). Houve um desconto incondicional de R$ 10.000,00, por interesse promocional do fornecedor. Efetue os lançamentos correspondentes. Suponha que o CMV foi de R$ 50.000,00.

Fornecedor: J4M2 Ltda.

Cliente: Kaprisma.

I – Fornecedor

I.1 – No ato da venda:

Diversos

a Receita Bruta de Vendas

Caixa	90.000	
Desconto Incondicional Concedido	10.000	100.000

ICMS sobre Vendas (Despesa)

a ICMS a Recolher (Passivo Circulante) 15.300 (17% x 90.000)

CMV

a Mercadorias 50.000

Desconto Incondicional Concedido → despesa (conta redutora da Receita Bruta de Vendas).

II – Cliente

II.1 – No ato da compra:

Diversos

a Caixa

Mercadorias	74.700	
ICMS a Recuperar	15.300	90.000

Exemplo: considere as seguintes informações:

– Compras de Mercadorias para Revenda = R$ 1.000,00;

– Desconto Comercial = 20% do valor das compras;

– ICMS = 18%;

– IPI = 10%;

ICMS sobre Compras = (1.000 – 20% x 1.000) x 18% = 144;

IPI sobre Compras = 10% x 1.000 = 100.

ATENÇÃO!

Desconto Condicional ou Financeiro: obtido em função de pagamento de duplicata antecipadamente pelo cliente ao fornecedor. **Esse desconto será uma despesa financeira para o fornecedor e uma receita financeira para o cliente**, pois não é uma operação com

mercadoria e sim uma operação financeira.

Já caiu em prova!

(Analista em Planejamento, Orçamento e Finanças Públicas/Esaf/2009): Manoel encontrou o que queria: panelas de ferro feitas sob encomenda. Perguntando, encontrou o preço unitário de R$ 30,00. Soube também que havia incidência de ICMS de 17%, de IPI de 6% e de fretes à base de R$ 1,50 por lotes de 6 panelas.

Negociando, conseguiu obter um desconto de 8% no preço e fechou a compra de 30 panelas, para revender. Calculando, encontrou o custo contábil de:

a) R$ 961,50;
b) R$ 808,50;
c) R$ 744,60;
d) R$ 736,50;
e) R$ 713,70.

Resolução

Panelas de Ferro = R$ 30,00 cada

ICMS = 17%

IPI = 6%

Frete = R$ 1,50 por lote de 6 panelas

Compra = 30 panelas

Desconto = 8%

O ponto crucial da questão é justamente o desconto, tendo em vista que, pelo enunciado, como o desconto foi no ato de venda, poderia ser entendido que o desconto era incondicional e, deste modo, a base de cálculo do ICMS seria reduzida (valor da compra – desconto incondicional) e a base de cálculo do IPI seria o valor da compra, tendo em vista que o desconto incondicional não reduz a base de cálculo do IPI.

Contudo, o entendimento da Esaf foi de que o desconto fora negociado antes do fechamento da compra, sobre o preço unitário:

"Negociando, conseguiu obter um desconto de 8% no preço e, **aí sim,** fechou a compra...".

Ou seja, neste caso o desconto não é sobre o valor da nota fiscal (desconto incondicional) e sim sobre o preço unitário das panelas, não aparecendo nem na nota fiscal.

Nesta situação, o valor unitário da compra já será:

Valor da Compra = R$ 30,00 – 8% x R$ 30,00

Valor da Compra = 92% x 30 = 27,60

E este valor será a base de cálculo de ambos os tributos (IPI e ICMS):

IPI (imposto por fora) = 6% x 27,6 = 1,66 => não recuperável (revenda de mercadorias)

ICMS (imposto por dentro) = 17% x 27,60 = 4,69 => recuperável

Frete Total = R$ 1,50 x 30 panelas/6 panelas = 7,50

Cálculo do valor contábil das panelas adquiridas:

Valor Unitário da Compra	27,60
(+) IPI	1,66

(-) ICMS (4,69)
24,57
(x) Quantidade (30 panelas) 30
737,10
(+) Frete 7,50
Valor Contábil 744,60
Gabarito: C

Já caiu em prova!
(Agente-PF-2009-Cespe)

Conta	em R$
serviços prestados	480.000
descontos promocionais	20.000
propaganda e publicidade	18.000
descontos financeiros a clientes	13.000
ISS	23.000
contribuições incidentes sobre as receitas	28.000
custo dos serviços prestados	170.000

Com base nas informações apresentadas na tabela acima, referentes a uma empresa prestadora de serviços, julgue o item seguinte.
As informações mostram que o lucro bruto da empresa foi de R$ 226.000,00.

Serviços Prestados	480.000
(-) descontos promocionais	(20.000)
(-) ISS	(23.000)
(-) contribuições incidentes sobre as receitas	(28.000)
Receita líquida	409.000
custo dos serviços prestados	(170.000)
Lucro Bruto	239.000

Não confunda desconto financeiro (ou condicional) com desconto comercial ou promocional (ou incondicional).

O item está errado.

5.1.5.4. Ajustes das Compras

– Devoluções de compras.
– Fretes.
– Seguros.
– Abatimentos.
– Carga e Descarga.
– Armazenagem.

– Descontos Incondicionais Obtidos.
– Tributos (recuperáveis e não recuperáveis).

(+) Compras
(-) Tributos a Recuperar
Compras Brutas
(-) Devoluções
(+) Fretes + Seguros
(+) Carga + Descarga + Armazenagem
(-) Abatimentos
(-) Descontos Incondicionais Obtidos
Compras Líquidas

Deduções das Compras: semelhantes às receitas, porém, contabilmente, são consideradas retificadoras das compras brutas.

Exemplo: considere as seguintes informações:
– mercadorias (estoque inicial) = 100;
– compras de mercadorias = 500;
– devolução de compras = 50;
– frete de compras = 30;
– seguro do frete de compras = 20;
– gastos com carga e descarga de compras = 40;
– abatimentos sobre compras = 10;
– estoque final de mercadorias (inventário) = 70.

I – Cálculo do valor das compras para ser utilizado no CMV:

Compras de mercadorias	500
(-) Devolução de compras	(50)
(+) Frete sobre compras	30
(+) Seguro do frete	20
(+) Gastos com carga e descarga	40
(-) Abatimentos sobre compras	(10)
Compras Líquidas de Mercadorias	530

II – Apuração do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV):

CMV = EI + C – EF = 100 + 530 – 70 = 560;
EI = Estoque Inicial;
C = Compras Líquidas;
EF = Estoque Final.

Exemplo:

A empresa J4M2 adquiriu da Cia. Industrial Kaprisma mercadorias, para revenda, no

valor de R$ 10.000,00, com ICMS (18%) e IPI (10%), sendo que o fornecedor ainda cobrou R$ 400,00 de frete e R$ 100,00 de seguro. Calcule o valor das compras líquidas.

Valor da Compra = 10.000.

Frete e Seguro = 400 + 100 = 500 (estavam incluídos na nota fiscal de compra, pois foram cobrados pelo fornecedor).

Base de Cálculo do IPI e do ICMS = 10.500.

IPI (não recuperável) = 10% x 10.500 = 1.050.

Total da Nota Fiscal de Compra = 10.500 + 1.050 = 11.550.

ICMS a Recuperar = 18% x 10.500 = 1.890.

Compra Líquida = 10.000 + 500 + 1.050 – 1.890 = **R$ 9.660,00.**

Exemplo:

A empresa J4M2 adquiriu da Cia. Industrial Kaprisma mercadorias, para revenda, no valor de R$ 10.000,00, com ICMS (18%) e IPI (10%). A empresa J4M2 pagou a uma transportadora R$ 400,00 de frete e R$ 100,00 de seguro. Calcule o valor das compras líquidas.

Valor da Compra = 10.000.

Frete e Seguro = 400 + 100 = 500 (transportadora).

Base de Cálculo do IPI e do ICMS = 10.000.

IPI (não recuperável) = 10% x 10.000 = 1.000.

Total da Nota Fiscal de Compra = 10.000 + 1.000 = 11.000.

ICMS a Recuperar = 18% x 10.000 = 1.800.

Compra Líquida = 10.000 + 1.000 – 1.800 + 500 = **R$ 9.700,00.**

Exemplo:

A empresa comercial J4M2 adquiriu 50 unidades da mercadoria "X" a R$ 20,00 cada, com ICMS de 18%, pagando a uma transportadora R$ 30,00 de frete. Posteriormente, devolveu 10 unidades da referida compra. Determine o valor da compra líquida.

Percentual de Devolução = 10 unidades/50 unidades = 20%.

Valor da Compra = 50 x R$ 20,00 = R$ 1.000,00.

Devolução de Compras = 20% x R$ 1.000,00 = R$ 200,00.

Perda com Frete = 20% x R$ 30,00 = R$ 6,00 (despesa operacional).

Frete sobre Compras = R$ 30,00 – R$ 6,00 = R$ 24,00.

ICMS sobre Compras = 18% x (R$ 1.000,00 – R$ 200,00) = R$ 144,00.

Compras Líquidas = 1.000 – 200 – 144 + 24 = R$ 680,00.

5.1.5.5. Mercadorias Disponíveis para Venda (MDV)

MDV = EI + CL.

EI = Estoque Inicial.

C = Compras Líquidas.

Exemplo:

A empresa J4M2 possuía, em 31/12/2007, um estoque de mercadorias, para revenda, no valor de R$ 10.000,00. Em 2008, a empresa efetuou compras, no valor de R$ 40.000,00, e devolveu R$ 4.000,00 em compras aos fornecedores, por estarem fora da especificação. Calcule o valor das mercadorias disponíveis para venda.

Estoque Inicial (2008) = Estoque Final (2007) = 10.000.

Mercadorias Disponíveis para Venda = 10.000 + 40.000 – 4.000 = R$ 46.000,00.

5.1.5.6. Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)

CMV = EI + CL – EF.

EI = Estoque Inicial.

C = Compras Líquidas.

EF = Estoque Final.

CMV = MDV – EF → quanto havia disponível para venda menos o quanto sobrou.

Exemplo:

Considerando os dados a seguir, calcule o custo das mercadorias vendidas (CMV):

Estoque Inicial de Mercadorias = R$ 10.000,00;

Estoque Final de Mercadorias = R$ 9.000,00;

Compras do Período = R$ 30.000,00;

Devoluções de Compras = R$ 3.000,00.

CMV = 10.000 + (30.000 – 3.000) – 9.000 = R$ 28.000,00.

Já caiu em prova!

(ATM-Natal/RN-2008-Esaf) A empresa Comercial de Frutas S.A., em março de 2008, realizou compras de mercadorias pelo preço de R$ 10.000,00 e, no mesmo mês, vendeu metade dessa mercadoria comprada pelo preço de R$ 8.000,00. Sobre essas operações houve a incidência de IPI de 6% e de ICMS de 10%. Não houve incidência de PIS nem de COFINS.

Considerando, exclusivamente, essas informações, podemos dizer que a empresa auferiu lucro de:

a) R$ 2.160,00.
b) R$ 2.200,00.
c) R$ 2.400,00.
d) R$ 2.640,00.
e) R$ 3.000,00.

I – Empresa comercial que comprou mercadorias para revenda: o IPI não faz parte da base de cálculo do ICMS nas compras. Além disso, o IPI não será recuperável e o ICMS será recuperável.

II – Cálculo das Compras Líquidas:

Compras	10.000	
(+) IPI (6%)	600	
(-) ICMS s/ Compras (10%)	(1.000)	ICMS a Recuperar

Compras Líquidas	9.600

III – Cálculo do CMV: venda de metade das mercadorias compradas
CMV = Compras Líquidas/2 = 9.600/2 = 4.800

IV – Cálculo do Lucro Bruto:

Receita Bruta de Vendas	8.000	
(-) ICMS s/ Vendas (10%)	(800)	ICMS a Recolher
Receita Líquida de Vendas	7.200	
(-) CMV	(4.800)	
Lucro Bruto	**2.400**	

A alternativa "c" é a correta.

5.1.5.7. Ajustes das Vendas Brutas (Deduções)

– Devoluções de Vendas.
– Abatimentos sobre Vendas.
– Descontos Incondicionais Concedidos (Descontos Comerciais).
– Impostos sobre Vendas (ICMS, ISS e IE).
– Contribuições Sociais sobre Vendas (PIS e Cofins).

I. IPI: não é dedução de vendas, pois não está incluído na Receita Bruta de Vendas (imposto por fora). Faturamento Bruto = Receita Bruta de Vendas + IPI.

II. PIS: incide sobre o faturamento mensal (receita bruta de bens e serviços diminuída das Vendas Canceladas, Descontos Incondicionais Concedidos e IPI e ICMS retidos pelo vendedor na condição de substituto tributário);

III. Cofins: mesma base de cálculo do PIS.

IV. Abatimentos sobre Vendas: são descontos concedidos a clientes, após a entrega das mercadorias, em virtude de defeitos de qualidade apresentados nessas, ou seja, os abatimentos sobre vendas ocorrem após a entrega das mercadorias. Não há circulação de mercadoria no abatimento, não há devolução – é uma redução do valor da venda para o comprador por ter comprado algo que não atendeu às expectativas.

V. ICMS sobre Vendas: de acordo com a legislação do ICMS, esse é um imposto por dentro, ou seja, já está embutido no valor da operação. Além disso, há que se ressaltar que os abatimentos sobre vendas não são deduzidos da receita bruta de vendas para apurar a base de cálculo do ICMS, visto que são concedidos após a entrega das mercadorias e, consequentemente, após a emissão da nota fiscal de venda.

VI. Cabe destacar, caso houvesse um desconto incondicional sobre vendas (desconto comercial) ou devoluções de vendas, que esses valores seriam dedutíveis da receita bruta

de vendas para o cálculo do ICMS sem Vendas. Nessa situação, teríamos:

Receita Bruta de Vendas
(–) Descontos Incondicionais
(–) Devoluções de Vendas → corrigido pelo desconto incondicional
Base de Cálculo do ICMS sem Vendas

VII. Descontos Comerciais ou Descontos Incondicionais: ocorrem no momento da compra ou da venda e são destacados na nota fiscal.

Apuração do Resultado com Mercadorias:

Receita Bruta de Vendas (Receita Operacional Bruta ou Vendas Brutas)
(-) Deduções da Receita Bruta
Receita Líquida de Vendas (Receita Operacional Líquida ou Vendas Líquidas)
(-) Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)
Lucro Bruto (Lucro Operacional Bruto ou Resultado com Mercadorias ou Resultado Operacional Bruto)

ATENÇÃO!

Nota: as deduções das vendas são despesas. Contabilmente, são consideradas, porém, como retificadoras da receita bruta.

Exemplo: João Paulo sócio da empresa Linotécnica, é um bom negociante. Comprou, a prazo, um carro por R$ 30.000,00, tributado com ICMS de 12%, mas sabe que, ao vender esse item, será alcançado com ICMS de 17%. Por isso, para obter um lucro bruto de 15% sobre o preço de venda, João Paulo sabe que terá de obter, para seu carro, o preço de:

João Paulo comprou, a prazo, um carro por R$ 30.000,00 (ICMS de 12%).
ICMS sobre Vendas = 17%.
Lucro Bruto de 15% sobre o preço de venda.
Preço de Venda = ?

I – Cálculo do Preço de Venda:

ICMS sobre Compras = 12% x Valor de Aquisição = 12% x 30.000 = 3.600
Custo da Mercadoria Vendida = Valor de Aquisição – ICMS sobre Compras ⇨
⇨ Custo da Mercadoria Vendida = 30.000 – 3.600 = 26.400.

Receita de Vendas	PV
(-) ICMS sobre Vendas (17%)	(17% x PV)
Receita Líquida de Vendas	0,83 x PV
(-) Custo da Mercadoria Vendida	(26.400)
Lucro Bruto	0,83 x PV – 26.400

Lucro Bruto = 15% x Receita de Vendas = 0,15 x PV (i)
Lucro Bruto = 0,83 x PV – 26.400 (ii)
(i) = (ii)

0,15 x PV = 0,83 x PV – 26.400 ⇨

⇨ 0,83 x PV – 0,15 x PV = 26.400 ⇨

⇨ 0,68 x PV = 26.400 ⇨

⇨ **PV = 38.823,53.**

Exemplo:

No início do período, o estoque de mercadorias para revenda da Cia. Silvestre totalizava R$ 18.000,00. Ao longo do período, ocorreram os seguintes fatos em ordem cronológica:

– a empresa adquiriu, a prazo, da Industrial Martins Ltda., mercadorias para revenda no valor de R$ 25.000,00, sendo obtido, no ato da compra, um desconto de 20%, com ICMS a 18% e IPI a 10%, e pagando, com a emissão de um cheque de R$ 1.100,00, o frete à transportadora Raio Ltda.;

– devolução de R$ 7.500,00 das últimas compras;

– abatimentos referentes às últimas compras, no valor de R$ 1.000,00, a fim de evitar novas devoluções;

– vendas de mercadorias, a prazo, no valor de R$ 75.000,00, sendo concedido no ato da venda um desconto de 20%, ICMS a 18%;

– devolução referente às últimas vendas, no valor de R$ 10.000,00.

Sabendo-se que o estoque de mercadorias, no final do período, totalizou R$ 7.000,00, calcule o Resultado Operacional Bruto.

I – Cálculo das Compras Líquidas:

Compras = 25.000;

Desconto Incondicional sobre Compras = 20% x 25.000 = 5.000;

Compras – Desconto Incondicional = 20.000;

Devoluções de Compras = 7.500 x 80% = 6.000 → Percentual = 6.000/20.000 = 30%;

Abatimentos sobre Compras = 1.000;

IPI sobre Compras = 10% x (25.000 – 7.500) = 1.750;

ICMS sobre Compras = 18% x (25.000 – 5.000 – 6.000) = 18% x 14.000 = 2.520.

Perdas com Fretes = 30% x 1.100 = 330

Fretes sobre Compras = 1.100 – 330 = 770

Compras 25.000

(+) IPI sobre Compras 1.750 → foi somado, pois é "por fora" e não recuperável.

(-) Desconto Incondicional (5.000)

(-) Devoluções (6.000) → corrigido pelo desconto incondicional.

(-) Abatimentos (1.000)

(-) ICMS sobre Compras (2.520)

(+) Frete sobre Compras 770

Compras Líquidas	13.000

II – Cálculo do CMV:

CMV = EI + CL – EF → CMV = 18.000 + 13.000 – 7.000 = 24.000.

III – Cálculo do Resultado Operacional Bruto:

Receita Bruta de Vendas = 75.000;
Desconto Incondicional (20%) = 20% x 75.000 = 15.000;
Devolução de Vendas = 10.000 x 80% = 8.000;
ICMS sobre Vendas (18%) = 18% x (75.000 – 15.000 – 8.000) = 9.360.

Receita Bruta de Vendas	75.000
(-) Desconto Incondicional	(15.000)
(-) Devolução de Vendas	(8.000)
(-) ICMS sobre Vendas	(9.360)
Receita Líquida de Vendas	42.640
(-) CMV	(24.000)
Resultado Operacional Bruto	**18.640**

Já caiu em prova!

(Analista Administrativo-Ciências Contábeis-Antaq-2009-Cespe) Suponha que uma sociedade comercial tenha apresentado os seguintes saldos ao final do período:
vendas de produtos: R$ 4.500.000,00;
descontos condicionais a clientes: R$ 250.000,00;
descontos incondicionais sobre vendas: R$ 350.000,00;
IPI sobre vendas: R$ 900.000,00 (acrescido às vendas);
ICMS sobre vendas: R$ 675.000,00 (embutido nas vendas).
Nesse caso, a receita líquida de vendas corresponderá a R$ 3.475.000,00.

Para calcular a receita líquida de vendas, devemos partir da receita bruta de vendas e retirar as deduções de vendas (descontos incondicionais, abatimentos sobre vendas, devolução de vendas e tributos incidentes sobre vendas).

Contudo, há que se ressaltar que o IPI, por ser um imposto por fora, é acrescido ao valor da receita bruta de vendas, dando origem ao faturamento. Ou seja, o IPI sobre vendas **não é dedução de vendas. Cuidado!!!**

Ressalto que o desconto condicional (ou financeiro) não é dedução de vendas e sim uma despesa operacional do período. Por favor, não esqueça isso, para não errar na hora da prova!

Vendas de Produtos	4.500.000
(-) Descontos Incondicionais	(350.000)
(-) ICMS sobre Vendas	(675.000)
Receita Líquida de Vendas	3.475.000

Portanto, o item está CORRETO.

Já caiu em prova!

(Contador-Prefeitura de Palmas-2005-Funiversa) Sobre o ICMS incidente nas operações de compra e venda de mercadorias, é correto afirmar que:

a) De acordo com a legislação do ICMS, quando a empresa efetua uma venda, os descontos concedidos incondicionalmente, isto é, os descontos comerciais, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto.

b) Em uma operação de venda, o ICMS não é afetado pelos descontos concedidos sob condição, isto é, pelos descontos financeiros, nem pelos abatimentos. Nesses casos o ICMS é calculado sobre o valor bruto da venda.

c) Quando da venda de mercadoria, deve-se registrar o ICMS incidente sobre a operação com o seguinte lançamento:
ICMS a Recolher
a ICMS sobre Vendas .... R$ Valor

d) O ICMS nas compras incide sobre todos os valores cobrados, do comprador, pelo fornecedor das mercadorias. É o caso do seguro, da carga, da descarga, da armazenagem e do frete, independentemente de o serviço de transporte ter sido prestado pelo fornecedor, por um transportador ou pelo próprio comprador.

e) Nas operações de compras o contador deve registrar como valor do estoque o total gasto na aquisição, incluindo o frete, o seguro e o ICMS recuperável.

Vamos analisar as alternativas:

a) De acordo com a legislação do ICMS, quando a empresa efetua uma venda, os descontos concedidos incondicionalmente, isto é, os descontos comerciais, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto.

De acordo com a legislação do ICMS, quando a empresa efetua uma venda, os descontos concedidos incondicionalmente, isto é, os descontos comerciais, **são dedutíveis** da base de cálculo do imposto. A alternativa está **INCORRETA**.

b) Em uma operação de venda, o ICMS não é afetado pelos descontos concedidos sob condição, isto é, pelos descontos financeiros, nem pelos abatimentos. Nesses casos o ICMS é calculado sobre o valor bruto da venda.

Em uma operação de venda, o ICMS não é afetado pelos descontos concedidos sob condição, isto é, pelos descontos financeiros, que são despesas operacionais, nem pelos abatimentos, pois não há circulação de mercadorias. Nesses casos o ICMS é calculado sobre o valor bruto da venda. A alternativa está **CORRETA**.

c) Quando da venda de mercadoria, deve-se registrar o ICMS incidente sobre a operação com o seguinte lançamento:
ICMS a Recolher
ICMS sobre Vendas .... R$ Valor

Quando da venda de mercadoria, deve-se registrar o ICMS incidente sobre a operação com o seguinte lançamento:
ICMS sobre Vendas
a ICMS a Recolher .... R$ Valor. A alternativa está **INCORRETA**.

d) O ICMS nas compras incide sobre todos os valores cobrados, do comprador, pelo fornecedor das mercadorias. É o caso do seguro, da carga, da descarga, da armazenagem e do frete, independentemente de o serviço de transporte ter sido prestado pelo

fornecedor, por um transportador ou pelo próprio comprador.

Caso o frete, seguro, carga, descarga e armazenagem estejam inseridos na nota fiscal, o próprio fornecedor está transportando as mercadorias. Logo, incide ICMS sobre o valor total da nota. Caso o frete, seguro, carga, descarga e armazenagem sejam cobrados por outra empresa (Ex: Empresa Transportadora), sobre esses valores não incidirão ICMS. A alternativa está **INCORRETA**.

e) Nas operações de compras o contador deve registrar como valor do estoque o total gasto na aquisição, incluindo o frete, o seguro e o ICMS recuperável.

Nas operações de compras o contador deve registrar como valor do estoque o total gasto na aquisição, incluindo o frete, o seguro e **excluindo** o ICMS recuperável. A alternativa está **INCORRETA**.

A alternativa "b" é a correta.

5.1.6. Mensuração dos Estoques

A Deliberação CVM nº 575/09, alterada pela Deliberação CVM nº 624/10, e a Resolução CFC nº 1.170/09, alterada pela Resolução CFC nº 1.273/10, aprovaram o Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1), que dispõe sobre Estoques.

5.1.6.1. Conceitos

Estoques são ativos:

– mantidos para venda no curso normal dos negócios;
– em processo de produção para essa venda; ou
– na forma de materiais ou suprimentos, a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda.

Exemplo: Mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda; matérias-primas que serão utilizadas no processo de fabricação de determinado produto.

Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção.

Exemplo: Componentes, embalagens e material de consumo.

Finalmente, no caso de um prestador de serviços, os estoques incluem os custos do serviço.

Valor realizável líquido: é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios

deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda. Ou seja, refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios. Atenção, pois o valor realizável líquido não é o valor justo.

São exemplos de despesas para concretizar uma venda: despesas com embalagem, frete (a cargo do vendedor), comissões de vendas, despesas bancárias de cobrança, etc.

Exemplo: A empresa J4M2, revendedora de automóveis usados, vendeu, por R$ 100.000,00 (valor de mercado), um veículo adquirido por R$ 85.000,00. Além disso, incorreu em despesas para concretizar a venda no valor de R$ 5.000,00. Nesse caso, o valor realizável líquido e o valor justo serão:

Valor Realizável Líquido = 100.000 – 5.000 = 95.000
Valor Justo = 100.000 (valor de mercado)

Valor justo: é aquele pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Já caiu em prova!

(Analista do Mercado de Capitais-CVM-2010-Esaf) Assinale a opção que não corresponde à verdade. Entre as definições contidas nas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade para o correto reconhecimento e mensuração de estoques encontramos a seguinte:

a) Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.
b) Valor justo é aquele pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.
c) O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios.
d) O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso.
e) O valor justo é um valor específico para a entidade, ao passo que o valor realizável líquido não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda (a alternativa “a” está **CORRETA**).

Valor justo é aquele pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória (a alternativa “b” está **CORRETA**).

O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios (a alternativa "c" está **CORRETA**).

O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso (a alternativa "d" está **CORRETA**).

O valor realizável líquido é um valor específico para a entidade, tendo em vista que corresponde ao valor de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda. Ou seja, o valor de venda estimado e os custos estimados são específicos da entidade.

Por outro lado, o valor justo não é um valor específico da entidade (a alternativa "e" está INCORRETA).

A alternativa "e" é a resposta da questão.

De acordo com a Lei das S.A., os estoques correspondem **aos direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos de comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens do almoxarifado.**

5.1.6.2. Mensuração dos Estoques

De acordo com o CPC 16 (R1) – Estoques, os estoques devem ser avaliados pelo valor do custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

Contudo, a Lei das S.A. estabelece que:

I – Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, serão avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.

Ou seja, caso o valor de aquisição seja menor que o valor de mercado, nenhuma provisão deverá ser feita. Caso contrário, ou seja, se o valor de aquisição for maior que o valor de mercado, deverá ser feita uma "Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado", que será retificadora da respectiva conta de Estoques.

Exemplo: A Cia. J4M2 Ltda. adquiriu, em 31/01/2009, mercadorias no valor de R$ 200.000,00. Suponha que, por ocasião do encerramento do exercício social da Cia. J4M2 Ltda., em 31/12/2009, o valor de mercado das mercadorias era de R$ 170.000,00. Desconsidere a incidência de tributos na operação de compra. Efetue os lançamentos

necessários.

Na aquisição do investimento:
Mercadorias (Ativo Circulante)
a Bancos (Ativo Circulante) 200.000

Em 31/12/2009:
A provisão deverá ser constituída no valor da diferença entre o custo de aquisição e o valor de mercado.

Provisão para Ajustes ao Valor de Mercado = 200.000 – 170.000 = 30.000

Despesas com Provisões (Despesas)
a Prov. para Ajuste a Valor de Mercado (Ativo Circulante – Retif.) 30.000

II – Os estoques de mercadorias fungíveis (mercadoria consumível) destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Quando nada for dito na questão, deve-se adotar o critério de avaliação da Lei das S.A.

5.1.6.2.1. Custos dos Estoques

O valor de **custo dos estoques** deve incluir todos os custos **de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.**

5.1.6.2.1.1. Custo de Aquisição

Compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

5.1.6.2.1.2. Custo de *T*ransformação

Incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como mão-de-obra direta.

Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica.

Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.

Já caiu em prova!

(Analista do Mercado de Capitais-CVM-2010-Esaf) Assinale a opção que não corresponde à verdade. O Conselho Federal de Contabilidade – CFC aprovou a Resolução NBC T 19.20, relativa a Estoques, para entrar em vigor a partir de 1º de janeiro de 2010. Referida resolução leciona que:

a) o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.
b) os estoques, objeto desta Norma, devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.
c) o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, os custos de transporte, seguro, manuseio e outros, deduzido de descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes.
d) o custo dos estoques que não possa ser avaliado pelo valor específico, deve ser atribuído pelo uso do critério primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS), último a entrar, primeiro a sair (UEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado.
e) Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas e a alocação sistemática de custos indiretos de produção, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais (a alternativa "a" está **CORRETA**).

Os estoques objeto desta Norma devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor (a alternativa "b" está **CORRETA**).

O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos **(exceto os recuperáveis junto ao fisco)**, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição (repare que faltou o "exceto os recuperáveis junto ao fisco, mas a Esaf considerou que a alternativa "c" está **CORRETA**).

Vamos ver esse assunto adiante, mas o custo dos estoques que não possa ser avaliado pelo valor específico deve ser atribuído pelo uso do critério primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. O critério último a entrar, primeiro a sair (UEPS) não é aceito pela legislação (a alternativa "d" está INCORRETA).

Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas e a alocação sistemática de custos indiretos de produção, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados (a alternativa "e" está **CORRETA**).

A alternativa "d" é a resposta da questão.

5.1.6.2.1.3. Custos de estoques de um prestador de serviços

Os custos de estoques de um prestador de serviços consistem principalmente em mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão, o material utilizado e os custos indiretos atribuíveis.

Os salários e outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não são incluídos no custo, mas reconhecidos como despesas do período em que são incorridos.

O custo dos estoques de um prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Contadoria-TRF 1R-2011-FCC) Em relação ao tratamento dos estoques, é correto afirmar que:

a) o custo dos estoques de prestador de serviços deve incluir as margens de lucro e os gastos gerais não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

b) o custo de aquisição dos estoques, em conformidade com o estabelecido nas normas contábeis atuais, compreende o preço de compra, os impostos de importação, os tributos, recuperáveis ou não, demais gastos atribuíveis à aquisição de produtos acabados, os materiais e serviços, os descontos comerciais, os abatimentos e outros itens semelhantes inerentes ao processo de realização.

c) todos os tipos de estoques, independentemente da forma ou uso, quando evidenciados no balanço, devem estar mensurados pelo valor realizável líquido.

d) aos custos dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços, produzidos e segregados para projetos específicos, devem ser atribuídos valores pelo método *Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair* (PEPS).

e) a prática de reduzir o valor de custo dos estoques (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

Vamos analisar as alternativas:

a) o custo dos estoques de prestador de serviços deve incluir as margens de lucro e os gastos gerais não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

O custo dos estoques de um prestador de serviços **não** inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços. A alternativa está **INCORRETA.**

b) o custo de aquisição dos estoques, em conformidade com o estabelecido nas normas contábeis atuais, compreende o preço de compra, os impostos de importação, os tributos, recuperáveis ou não, demais gastos atribuíveis à aquisição de produtos acabados, os materiais e serviços, os descontos comerciais, os abatimentos e outros itens semelhantes inerentes ao processo de realização.

O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de

importação e outros tributos (**exceto os recuperáveis junto ao fisco**), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. A alternativa está **INCORRETA.**

c) todos os tipos de estoques, independentemente da forma ou uso, quando evidenciados no balanço, devem estar mensurados pelo valor realizável líquido.

Os estoques devem ser avaliados pelo valor do custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor. A alternativa está **INCORRETA.**

d) aos custos dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços, produzidos e segregados para projetos específicos, devem ser atribuídos valores pelo método Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS).

O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo **uso da identificação específica dos seus custos individuais**. A alternativa está **INCORRETA.**

e) a prática de reduzir o valor de custo dos estoques (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído.

O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado.

A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

A alternativa "e" é a correta.

5.1.7. Sistemas de Inventário

O controle de mercadorias, em estoque, e a sua movimentação, nas compras e vendas, podem ser realizados de duas formas:

– Sistema de Inventário Periódico;

– Sistema de Inventário Permanente.

5.1.7.1. Sistema de Inventário Periódico

Nesse sistema, **não há controle dos custos de cada venda**, visto que a apuração é efetuada apenas ao fim do exercício social. Logo, **há a necessidade de apuração do estoque final, mediante inventário**. As empresas que adotam o sistema de inventário periódico podem utilizar, ainda, dois métodos de apuração:

Já caiu em prova!

(Fiscal de Rendas-MS-2000-FGV) Quando as Vendas de uma empresa são realizadas sem um controle concomitante e paralelo do Estoque de Mercadorias, indique qual dos sistemas abaixo está sendo utilizado para calcular o Custo das Mercadorias Vendidas:

a) Sistema de Inventário Permanente.
b) Sistema de Inventário de Preço Justo.
c) Sistema de Inventário Periódico.
d) Sistema de Inventário de Fluxo Alternado.

Se não há um controle concomitante e paralelo do estoque de mercadorias quando as vendas são realizadas, temos um sistema de inventário periódico.

A alternativa "c" é a correta.

– método da conta mercadorias, com função mista;

Já caiu em prova!

(Contabilidade-Iphan-2009-Funiversa) O saldo da conta Mercadorias, utilizada para registro dos estoques, das entradas e das saídas de mercadorias, apresentava-se credor, no valor de R$ 43.000,00. Sabendo-se que o inventário indica a existência de estoques de R$ 27.000,00, é correto afirmar que o Resultado com Mercadorias, em reais, foi de:

a) 16.000,00 de lucro.
b) 16.000,00 de prejuízo.
c) 27.000,00 de lucro.
d) 43.000,00 de prejuízo.
e) 70.000,00 de lucro.

Repare, pelo enunciado da questão, que estamos tratando da conta "Mercadorias" com função mista. Vamos resolvê-la.

I – Mercadorias: saldo credor de R$ 43.000,00

II – Inventário (Estoque Final) = R$ 27.000,00

Mercadorias – Conta Mista

X	43.000
EF = 27.000	

Observe que temos o estoque final da conta "Mercadorias – Conta Mista", isto é, temos o seu saldo ao final da apuração. Além disso, antes da apuração do resultado, é informado que há um saldo credor de 43.000.

Portanto, basta calcular o valor de "X" para que a conta parta de um saldo credor de 43.000 e chegue a um saldo devedor de 27.000.

X – 43.000 = 27.000 X = 27.000 – 43.000 = 70.000

A contrapartida de “X” será sempre a conta resultado com mercadorias.

Mercadorias – Conta Mista	
X = 70.000 (I)	43.000
EF = 27.000	

Resultado com Mercadorias	
	70.000 (I)
	70.000

Portanto, o resultado com mercadorias, com saldo credor, representa um **lucro de R$ 70.000,00.** A alternativa “e” é a correta.

– método das três contas ou conta mercadorias, com função desdobrada.

Método da Conta Mercadorias com Função Mista: nesse método, **a conta mercadorias é debitada nas compras, pelo custo de aquisição, e creditada nas vendas, pelo preço de venda.** Ao fim do exercício, o **saldo da conta** é ajustado, de forma a representar o **estoque final das mercadorias**. A conta mercadorias é considerada de função mista, pois apresenta as seguintes funções:

– função patrimonial: registra os valores de estoque inicial e estoque final;

– função de resultado: registra compras, devoluções de compras, vendas, devoluções de vendas etc.

Mercadorias – Conta Mista	
Estoque Inicial + Compras + Devoluções de Vendas	Vendas + Devoluções de Compras
Saldo Devedor	Saldo Credor
Estoque Final	

Características quando o seu saldo for credor ou devedor:

– conta mercadorias com saldo credor: a empresa sempre terá lucro, que será igual ao resultado da soma do saldo credor com o estoque final;

– conta mercadorias com saldo devedor: caso o estoque final seja maior que o saldo devedor, a empresa terá lucro. Caso contrário, ou seja, o estoque final seja menor que o saldo devedor, a empresa terá prejuízo.

Exemplo: a empresa J4M2 Ltda. utiliza a conta “Mercadorias” como conta mista, ou seja, é debitada pelo valor das compras e creditada pelo valor das vendas. Se, no fim do período, a referida conta apresentar saldo contábil devedor, no valor de R$ 10.000,00, e o inventário físico final for avaliado em R$ 8.500,00, pode-se dizer que as operações, nessa conta, ocasionaram:

Mercadorias – Conta Mista	

10.000	X
EF = 8.500	

Observe que temos o estoque final da conta "Mercadorias – Conta Mista", isto é, temos o seu saldo ao final da apuração. Além disso, antes da apuração do resultado, é informado que há um saldo devedor de 10.000.

Portanto, basta calcular o valor de "X", para que a conta parta de um saldo devedor de 10.000 e chegue a um saldo devedor de 8.500.

→ 10.000 – X = 8.500 ⇨ X = 10.000 – 8.500 = 1.500.

ATENÇÃO! A contrapartida de "X" será sempre a conta resultado com mercadorias.

Mercadorias – Conta Mista	
10.000	X = 1.500 (I)
EF = 8.500	

Resultado com Mercadorias	
1.500 (I)	
1.500	

Logo, conclui-se que houve um prejuízo de R$ 1.500,00, pois a conta de resultado possui saldo devedor.

Suponha, agora, o seguinte exemplo:

Saldo Devedor = 8.000

Estoque Final (EF) = 8.500

Mercadorias – Conta Mista	
8.000 X	
EF = 8.500	

Nesse caso:

8.000 + X = 8.500 ⇨ X = 8.500 – 8.000 = 500

Mercadorias – Conta Mista	
8.000 500 (I)	
EF = 8.500	

Resultado com Mercadorias	
	500 (I)
	500

Logo, conclui-se que houve um lucro de R$ 500,00, pois a conta de resultado possui saldo credor.

Método das Três Contas com Função Desdobrada: nesse método, são adotadas as

seguintes contas:

1. mercadorias: indica o estoque inicial (não é utilizada para registrar as compras);
2. compras: utilizada para registrar as compras do período;
3. receita de vendas: registra a receita bruta de vendas.

Exemplo: a empresa J4M2, que utiliza o sistema de inventário periódico, método das três contas, realizou os seguintes fatos contábeis:

1 – Estoque Inicial de Mercadorias 200;
2 – Compra, a Prazo, de Mercadorias 1.700;
3 – Venda, à Vista, de Mercadorias 1.500;
4 – Venda, a Prazo, de Mercadorias 800;
5 – Estoque Final de Mercadorias 300 (apurado em inventário).

Lançamentos:

Compras
a Fornecedores 1.700 (2)

Caixa
a Receita de Vendas 1.500 (3)

Clientes
a Receita de Vendas 800 (4)

Para calcular o resultado do exercício, deve ser calculado o **Custo das Mercadorias Vendidas (CMV):**

CMV = EI + C – EF.
EI = Estoque Inicial;
C = Compras;
EF = Estoque Final.

Cálculo do resultado do exercício:

Receita de Vendas = 1.500 + 800	2.300
(-) CMV = 200 + 1.700 – 300	(1.600)
Lucro Bruto	700

No final do exercício, o saldo da conta mercadorias deve ser ajustado, de forma a indicar o estoque final:

Transferência das compras para a conta mercadorias:

Mercadorias
a Compras 1.700

Baixa das mercadorias vendidas:

CMV
a Mercadorias 1.600

Exemplo: método das três contas com ICMS de 20%, sobre compras e vendas:

1) Estoque Inicial de Mercadorias = 160;
2) Compras, a Prazo, de Mercadorias = 1.700;
3) Vendas, à Vista, de Mercadorias = 1.500;
4) Vendas, a Prazo, de Mercadorias = 800;
5) Estoque Final de Mercadorias = 240.

ICMS sobre Compras = 1.700 x 20% = 340.

ICMS sobre Vendas = (1.500 + 800) x 20% = 460.

Lançamentos:

Diversos
a Fornecedores
Compras de Mercadorias 1.360
ICMS a Recuperar 340 1.700 (2)

(*) Como o ICMS é um imposto recuperável, não é lançado como custo das mercadorias, mas sim como um direito, no ativo, para posterior compensação com ICMS a Recolher.

Caixa
a Receita de Vendas 1.500 (3)

ICMS sobre Vendas
a ICMS a Recolher 300 (3)

Clientes
a Receita de Vendas 800 (4)

ICMS sobre Vendas
a ICMS a Recolher 160 (4)

Apuração do CMV: CMV = EI + C – EF = 160 + 1.360 – 240 = 1.280.

Apuração do Lucro Bruto:

Receita Bruta de Vendas	2.300
(-) ICMS sobre Vendas	(460)
Receita Líquida de Vendas	1.840
(-) CMV	(1.280)
Lucro Bruto	560

Já caiu em prova!

(ENAP–Contador–2006-Esaf) Na empresa Melíflua Comercial de Mel e Derivados S.A., o funcionamento da conta Mercadorias é pelo método da conta mercadorias desdobrada em três: estoques, compras e vendas, controladas por inventário periódico. Durante o mês de abril esse sistema foi utilizado como se segue

Saldo inicial da conta: R$ 120.000,00

Compras efetuadas no mês, a preço de nota fiscal: R$ 100.000,00

Vendas realizadas no mês, a preço de nota fiscal: R$ 180.000,00.

Considerando que as compras e as vendas sofrem tributação apenas de ICMS à alíquota de 17% e que o inventário final foi avaliado em R$ 80.000,00, pode-se dizer que o movimento de mercadorias no mês de referência ocasionou:

a) custo das vendas no valor de R$ 116.800,00.

b) lucro bruto no valor de R$ 46.800,00.

c) lucro bruto no valor de R$ 40.000,00.
d) ICMS a recolher no valor de R$ 30.600,00.
e) ICMS a recolher no valor de R$ 13.600,00.

Empresa: Melíflua Comercial de Mel e Derivados S.A.

Conta Mercadorias desdobrada em três: estoques, compras e vendas, controladas por inventário periódico.

Durante o mês de abril esse sistema foi utilizado como se segue:

Saldo inicial da conta: R$ 120.000,00

Compras efetuadas no mês, a preço de nota fiscal: R$ 100.000,00

Vendas realizadas no mês, a preço de nota fiscal: R$ 180.000,00.

ICMS = 17% (compras e vendas)

Inventário final = R$ 80.000,00.

I – Mercadorias – Saldo Inicial = 120.000

II – Compras:

Preço da nota fiscal = 100.000

ICMS a Recuperar = 17% x 100.000 = 17.000

Compras = 100.000 – 17.000 = 83.000

Lançamento:

Diversos

a Caixa (Ativo Circulante)

Compras (Conta de Resultado – Despesa) 83.000

ICMS a Recuperar (Ativo Circulante) 17.000 100.000 (I)

Caixa	
	100.000 (I)

Compras	
83.000 (I)	

ICMS a Recuperar	
17.000 (I)	

III – Vendas:

Preço da nota fiscal = 180.000

ICMS a Recolher = 17% x 180.000 = 30.600

Lançamentos:

Caixa (Ativo Circulante)

a Receita de Vendas (Conta de Resultado – Receita) 180.000 (II.1)

ICMS s/ Vendas (Conta de Resultado – Despesa)

a ICMS a Recolher (Passivo Circulante) 30.600 (II.2)

Caixa	
180.000 (II.1)	100.000 (I)

Receita de Vendas	
	180.000 (II.1)

ICMS sobre Vendas	
30.600 (II.2)	

ICMS a Recolher	
	30.600 (II.2)

Como o ICMS a Recolher é maior que o ICMS a Recuperar, o saldo da conta ICMS a Recolher será igual à diferença entre ICMS a Recolher e ICMS a Recuperar. Se ocorresse o inverso, isto é, o ICMS a Recolher fosse menor que o ICMS a Recuperar, o saldo da conta ICMS a Recuperar é que seria igual à diferença entre ICMS a Recuperar e ICMS a Recolher.

Lançamento:
ICMS a Recolher (Passivo Circulante)
a ICMS a Recuperar (Ativo Circulante) 17.000
(zerou a conta ICMS a Recuperar) (III)

ICMS a Recuperar	
17.000 (I)	17.000 (III)

ICMS a Recolher	
17.000 (III)	30.600 (II.2)
	13.600

Saldo da Conta ICMS a Recolher = 30.600 – 17.000 = 13.600

d) ICMS a recolher no valor de R$ 30.600,00. – **ATENÇÃO !!!** Esta alternativa é **FALSA.**
e) ICMS a recolher no valor de R$ 13.600,00. – A alternativa é VERDADEIRA.

IV – Custo das Mercadorias Vendidas (CMV):
EF = Inventário Final = 80.000
C = Compras (desconta o ICMS s/ as compras) = 83.000
CMV = EI + C – EF = 120.000 + 83.000 – 80.000 = 123.000

a) custo das vendas no valor de R$ 116.800,00. – A alternativa é **FALSA.**

V – Lucro Bruto:

Receita Bruta de Vendas	180.000
(-) ICMS s/ Vendas	(30.600)
Receita Líquida de Vendas	149.400
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	(123.000)
Lucro Bruto	26.400

b) lucro bruto no valor de R$ 46.800,00. – A alternativa é **FALSA.**
c) lucro bruto no valor de R$ 40.000,00. – A alternativa é **FALSA.**
A alternativa "e" é a correta.

Nota: Média Ponderada Fixa – é utilizada no inventário periódico e calculada com base nas mercadorias existentes, em estoque, no período considerado para o cálculo da média, ou

seja, são computadas, na média ponderada fixa, inclusive as mercadorias que já tenham sido vendidas no momento do cálculo da média.

Exemplo:

Calcule o CMV da venda, de 20/4/2006, com base na média ponderada fixa do mês de março (considere que o estoque inicial era zero).

Data	Operação	Quantidade e Preço	Preço Total
01/04/2006	Compra	10 unidades x R$ 10,00	100
20/04/2006	Venda	5 unidades x R$ 30,00	150
30/04/2006	Compra	10 unidades x R$ 12,00	120

Média Ponderada Fixa = (100 + 120)/20 = 220/20 = 11 (considera-se a compra de 30/04).

CMV = 5 unidades vendidas x R$ 11,00 = R$ 55,00.

Já caiu em prova!

(Analista Legislativo-Contabilidade-Senado-2008-FGV) Em 31/12/X0, a Companhia H tinha em seu estoque 10 unidades da mercadoria x, sendo seu estoque avaliado em $ 400.

Durante o mês de janeiro de X1 a Companhia H realizou as seguintes operações:

1. compra de 20 unidades de x por 840; o frete de $ 80 é pago pelo fornecedor;

2. venda de 15 unidades de x por $ 60 cada;

3. compra de 10 unidades de x por $ 450; o frete de $ 50 é pago pelo comprador;

4. venda de 20 unidades de x por $ 65 cada.

Em 31/01/X1, os valores do estoque final de acordo com os métodos PEPS e Custo Médio Ponderado Fixo são, respectivamente:

a) $ 1.570 e $ 1.592,50.
b) $ 230 e $ 223,75.
c) $ 250 e $ 217,50.
d) $ 250 e $ 223,75.
e) $ 250 e $ 227,50.

Ainda não vimos o método PEPS, mas, para adiantar, vamos aos conceitos:

PEPS ou FIFO (Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai, *First-In-First-Out*): por este método, utilizado em inventário permanente, à medida que ocorrem as vendas, vai-se dando baixa no estoque a partir das primeiras compras (mercadorias mais antigas), ou seja, vendem-se ou consomem-se antes as primeiras mercadorias compradas

I – Método PEPS – Estoque Final = ?

Estoque Inicial (10 unidades) = R$ 400,00

Preço Unitário = 400/10 = R$ 40,00

Compra (20 unidades) = R$ 840,00 (frete foi pago pelo fornecedor e não entra no custo das compras)

Preço Unitário = 840/20 = R$ 42,00

CMV (15 unidades PEPS) = 10 unid. x R$ 40,00 + 5 unid. x R$ 42,00

CMV (15 unidades PEPS) = R$ 610,00

Saldo do Estoque = 15 unid. a R$ 42,00

Compra (10 unidades) = R$ 450,00 + R$ 50,00 (frete) = R$ 500,00
Preço Unitário = 500/10 = R$ 50,00

CMV (20 unidades PEPS) = 15 unid. x R$ 42,00 + 5 unid. x R$ 50,00
CMV (20 unidades PEPS) = R$ 880,00
Estoque Final = 5 unid. x R$ 50,00 = R$ 250,00

II – Custo Médio Ponderado Fixo deverão ser somadas todas as compras do período ao estoque inicial para obter o custo médio ponderado fixo.
Estoque Inicial (10 unidades) = R$ 400,00
Preço Unitário = 400/10 = R$ 40,00

Compra (20 unidades) = R$ 840,00 (frete foi pago pelo fornecedor e não entra no custo das compras)
Preço Unitário = 840/20 = R$ 42,00

Compra (10 unidades) = R$ 450,00 + R$ 50,00 (frete) = R$ 500,00
Preço Unitário = 500/10 = R$ 50,00

Custo Médio Ponderado Fixo = (400 + 840 + 500)/40 unidades = R$ 43,50
Estoque Final = 5 unid. x R$ 43,50 = R$ 217,50
A alternativa “c” é a correta.

5.1.7.2. Sistema de Inventário Permanente

Nesse sistema, há o **controle permanente do estoque de mercadorias, efetuando os lançamentos a cada compra, venda ou devolução**. Assim, o **estoque de mercadoria está sempre atualizado**, podendo se apurar o resultado bruto a qualquer momento, utilizando a conta “Mercadorias”.

Métodos de Apuração do Custo do Estoque: preço específico, Peps ou Fifo, Ueps ou Lifo e custo médio ponderado móvel.

a. **Preço específico:** o custo de **cada unidade do estoque é o preço, de fato, pago para cada item**. Normalmente, esse método é utilizado para mercadorias de valor significativo, distinguíveis entre si, como, por exemplo, em uma revenda de automóveis usados.
b. **Peps ou Fifo (Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai, *First-In-First-Out*):** por esse método, à medida que ocorrem as vendas, dá-se baixa no estoque a partir das primeiras compras (mercadorias mais antigas), ou seja, vendem-se ou consomem-se as primeiras mercadorias compradas.
c. **Ueps ou Lifo (Último que Entra é o Primeiro que Sai, *Last-In-First-Out*):** ao contrário do método Peps, dá-se primeiro a saída das mercadorias mais recentes, ou seja, das últimas mercadorias que foram adquiridas.

d. Custo Médio Ponderado Móvel (Preço Médio ou Custo Médio): por meio desse método, **o custo médio de cada unidade, em estoque, é alterado pelas compras de outras unidades por um preço diferente (a cada nova aquisição de mercadorias, uma nova média é calculada).**

Legislação do Imposto de Renda: permite, apenas, a utilização dos métodos do preço específico, do custo médio ponderado móvel ou do Peps; não permitindo, para fins fiscais, a utilização do Ueps, visto que, em um regime com inflação, esse acarreta um valor de estoque menor, um CMV maior e, consequentemente, um lucro menor, fazendo com que o imposto de renda a pagar seja menor.

Exemplo: inventário permanente com ICMS de 20%, sobre compras e vendas:

1) Estoque Inicial de Mercadorias = 160;
2) Compras, a Prazo, de Mercadorias = 1.700;
3) Vendas, à Vista, de Mercadorias = 1.500;
4) Vendas, a Prazo, de Mercadorias = 800;
5) Estoque Final de Mercadorias = 240;

ICMS sobre Compras = 1.700 x 20% = 340;
ICMS sobre Vendas = (1.500 + 800) x 20% = 460.

Lançamentos:

Diversos
a Fornecedores
Mercadorias 1.360
ICMS a Recuperar 340 1.700 (2)

(*) Como o ICMS é um imposto recuperável, não é lançado como custo das mercadorias, mas sim como um direito, no ativo, para posterior compensação com ICMS a Recolher.

Caixa
a Receita de Vendas 1.500 (3)

ICMS sobre Vendas
a ICMS a Recolher 300 (3)

Clientes
a Receita de Vendas 800 (4)

ICMS sobre Vendas
a ICMS a Recolher 460 (4)

Apuração do CMV: CMV = EI + C – EF = 160 + 1.360 – 240 = 1.280.

CMV
a Mercadorias 1.280

Apuração do Lucro Bruto:

Receita Bruta de Vendas	2.300
(-) ICMS sobre Vendas	(460)

Receita Líquida de Vendas 1.840
(-) CMV (1.280)
Lucro Bruto 560

Exemplo: a empresa J4M2 mantém controle permanente de estoques e registrou, em 31/12/2006, o estoque de 800 unidades, no valor unitário de R$ 4,00.

A movimentação em janeiro de 2007 foi a seguinte:

5/1/2007 – venda de 400 unidades a R$ 10,00 cada;

10/1/2007 – compra de 2.000 unidades a R$ 5,00 cada;

15/1/2007 – venda de 1.400 unidades a R$ 10,00 cada;

20/1/2007 – venda de 500 unidades a R$ 10,00 cada;

25/1/2007 – compra de 1.000 unidades a R$ 6,00 cada.

Calcule o CMV, o estoque final e o lucro bruto pelos métodos Peps, Ueps e Preço Médio (desconsidere a tributação):

Método Peps

Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	Valor		Quant.	Valor		Quant.	Valor	
		Unitário	Total		Unitário	Total		Unitário	Total
EI							800	4	3.200
05/01				400	4	1.600	400	4	1.600
10/01	2.000	5	10.000				400 2.000	4 5	1.600 10.000
15/01				400 1.000	4 5	1.600 5.000	1.000	5	5.000
20/01				500	5	2.500	500	5	2.500
25/01	1.000	6	6.000				500 1.000	5 6	2.500 6.000
Soma				2.300		**10.700 (*1)**	500 1.000	5 6	2.500 6.000 **(*2)**

(*1) CMV (Peps) = 10.700.

(*2) EF (Peps) = 2.500 + 6.000 = 8.500.

Receita Bruta de Vendas = 400 x 10 + 1.400 x 10 + 500 x 10 = 4.000 + 14.000 + 5.000 = 23.000.

RBV = RLV 23.000
(-) CMV (10.700)
Lucro Bruto 12.300

Método Ueps

Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	Valor		Quant.	Valor		Quant.	Valor	
		Unitário	Total		Unitário	Total		Unitário	Total

EI							800	4	3.200
05/01				400	4	1.600	400	4	1.600
10/01	2.000	5	10.000				400 2.000	4 5	1.600 10.000
15/01				1.400	5	7.000	400 600	4 5	1.600 3.000
20/01				500	5	2.500	400 100	4 5	1.600 500
25/01	1.000	6	6.000				400 100 1.000	4 5 6	1.600 500 6.000
Soma				2.300		**11.100** (*1)	400 100 1.000	4 5 6	1.600 500 6.000 **(*2)**

(*1) CMV (Ueps) = 11.100.

(*2) EF (Ueps) = 1.600 + 500 + 6.000 = 8.100.

RBV = RLV	23.000
(-) CMV	(11.100)
Lucro Bruto	11.900

Preço Médio

Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	Valor		Quant.	Valor		Quant.	Valor	
		Unitário	Total		Unitário	Total		Unitário	Total
EI							800	4	3.200
05/01				400	4	1.600	400	4	1.600
10/01	2.000	5	10.000				2.400	4,83	11.600
15/01				1.400	4,83	6.767	1.000	4,83	4.833
20/01				500	4,83	2.417	500	4,83	2.417
25/01	1.000	6	6.000				1.500	5,61	8.417
Soma				2.300		**10.784** (*1)	1.500	5,61	8.417 **(*2)**

Preço Médio 1 = (2000 x 5 + 400 x 4)/2.400 = 4,83.

Preço Médio 2 = (500 x 4,83 + 1.000 x 6)/1.500 = 5,61.

(*1) CMV (Preço Médio) = 10.784.

(*2) EF (Preço Médio) = 8.417.

RBV = RLV	23.000
(-) CMV	(10.784)
Lucro Bruto	12.216

ATENÇÃO!

CMV (Peps) < CMV (Preço Médio) < CMV (Ueps).

Lucro Bruto (Peps) > Lucro Bruto (Preço Médio) > Lucro Bruto (Ueps).

Lançamentos em Inventário Permanente

1. Compras sem ICMS

Mercadorias

a Caixa (à vista) ou Fornecedores (a prazo)

2. Compras com ICMS

Diversos

a Caixa (à vista) ou Fornecedores (a prazo)

Mercadorias

ICMS a Recuperar

3. Devolução de Compras sem ICMS

Caixa (à vista) ou Fornecedores (a prazo)

a Mercadorias

4. Devolução de Compras com ICMS

Caixa (à vista) ou Fornecedores (a prazo)

a Diversos

a Mercadorias

a ICMS a Recolher

5. Abatimentos sobre compras (não existe ICMS, visto que não há circulação de mercadorias)

Caixa (à vista) ou Fornecedores (a prazo)

a Mercadorias

6. Vendas sem ICMS

Caixa (à vista) ou Clientes (a prazo)

a Receita Bruta de Vendas

CMV

a Mercadorias

7. Abatimentos sobre Vendas

Abatimentos sobre Vendas

a Caixa (à vista) ou Clientes (a prazo)

8. Vendas com ICMS

Caixa (à vista) ou Clientes (a prazo)

a Receita Bruta de Vendas

CMV

a Mercadorias

ICMS sobre Vendas

a ICMS a Recolher

9. Devolução de Vendas sem ICMS

Devoluções de Vendas

a Caixa (à vista) ou Clientes (a prazo)
Mercadorias
a CMV

10. Devolução de Vendas com ICMS

Devoluções de Vendas
a Caixa (à vista) ou Clientes (a prazo)
Mercadorias
a CMV
ICMS a Recolher
a ICMS sobre Vendas

Nota:
CMV (PEPS) < CMV (Preço Médio) < CMV (UEPS)
Lucro Bruto (PEPS) > Lucro Bruto (Preço Médio) > Lucro Bruto (UEPS)

Contudo, isto não é uma verdade absoluta. Normalmente, valem as regras acima para uma economia inflacionária, onde os preços aumentam com o decorrer do tempo, mas, dependendo da variação dos preços das compras, pode ocorrer até o inverso. Por exemplo, em uma economia deflacionária (inflação negativa), onde os preços diminuem com o passar do tempo, teríamos:

CMV (PEPS) > CMV (Preço Médio) > CMV (UEPS)
Lucro Bruto (PEPS) < Lucro Bruto (Preço Médio) < Lucro Bruto (UEPS)

Já caiu em prova!

(Fiscal de Rendas-MS-2000-FGV) Em um cenário inflacionário, o método de controle de estoques UEPS (último que entra, primeiro que sai), pode ser usado de forma gerencial, pois;

a) Subavalia os lucros e superavalia os custos.
b) Subavalia os custos e superavalia os lucros.
c) Subavalia os lucros e subavalia os custos.
d) Superavalia os custos e superavalia os lucros.

Em um cenário inflacionário, os preços das últimas compras são maiores que os das compras anteriores e assim por diante. Logo, se for utilizado o método de controle de estoques UEPS (último que entra, primeiro que sai), **o custo das mercadorias vendidas será superavaliado. Consequentemente, os lucros serão subavaliados. Ou seja, em um cenário inflacionário:**

CMV (UEPS) > CMV (PEPS)
Lucro (UEPS) < Lucro (PEPS)
A alternativa "a" é a correta.

Já caiu em prova!

(Especialista em Ciências Contábeis-Sejus/DF-2010-Funiversa) Quanto aos métodos de avaliação dos estoques,

bem como dos efeitos inflacionários sobre o patrimônio da empresa, assinale a alternativa incorreta.

a) No método de avaliação de estoques primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS), a mercadoria que primeiramente deu entrada na empresa é aquela que será vendida em primeiro lugar.

b) As empresas que atuam em países com economia inflacionária pagariam menos impostos sobre o lucro, caso decidissem usar o método PEPS, em vez do método UEPS.

c) As economias inflacionárias, em que os preços dos produtos estão aumentando, tendem a fazer que o lucro mensurado pelo PEPS seja maior que o apurado pelo UEPS ou pelo método da média ponderada.

d) Quando ocorrem variações nos preços de compra dos produtos, os métodos PEPS e UEPS produzem resultados diferentes.

e) Em economias que apresentam uma taxa de inflação negativa, o método da média ponderada é aquele que faz a empresa pagar mais imposto de renda, pois tende a obter um maior lucro.

Vamos analisar as alternativas:

a) No método de avaliação de estoques primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS), a mercadoria que primeiramente deu entrada na empresa é aquela que será vendida em primeiro lugar.

PEPS ou FIFO (Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai, *First-In-First-Out*): por este método, à medida que ocorrem as vendas, vai-se dando baixa no estoque a partir das primeiras compras (mercadorias mais antigas), ou seja, vendem-se ou consomem-se antes as primeiras mercadorias compradas. A alternativa está **CORRETA.**

b) As empresas que atuam em países com economia inflacionária pagariam menos impostos sobre o lucro, caso decidissem usar o método PEPS, em vez do método UEPS.

As empresas que atuam em países com economia inflacionária pagariam menos impostos sobre o lucro, caso decidissem usar o método **UEPS**, em vez do método **PEPS**. Nessa situação temos:

Lucro Bruto (PEPS) > Lucro Bruto (Média Ponderada) > Lucro Bruto (UEPS).

Ainda duvida? Vamos fazer um exemplo numérico:

A – Estoque Inicial = 0
B – Primeiras Compras = 100 unidades a R$ 100,00 cada
C – Segundas Compras = 300 unidades a R$ 150,00 cada
Repare que é uma economia inflacionária, pois o preço das segundas compras foi de R$ 150,00 cada, maior que o preço das primeiras compras, de R$ 100,00 cada.
D – Vendas = 100 unidades a R$ 200,00 cada.

I – PEPS:
Custo das Mercadorias Vendidas = 100 unidades x R$ 100,00 = R$ 10.000,00 (primeiras compras)

Receita Bruta de Vendas = 100 x R$ 200,00	20.000
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	(10.000)
Lucro Bruto	10.000

II – UEPS:

Custo das Mercadorias Vendidas = 100 unidades x R$ 150,00 = R$ 15.000,00 (segundas compras)

Receita Bruta de Vendas = 100 x R$ 200,00	20.000
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	(15.000)
Lucro Bruto	5.000

III – Média Ponderada Móvel:

Primeira Compra = 100 x R$ 100,00	10.000
Segunda Compra = 300 x R$ 150,00	45.000
Estoque Total: 400 unidades	55.000

Custo Médio Ponderado Móvel = Estoque Total/Quantidade Total

Custo Médio Ponderado Móvel = 55.000/400 = R$ 137,50

Estoque = 400 unidades ao custo de R$ 137,50 cada

Custo das Mercadorias Vendidas = 100 unidades x R$ 137,50 = R$ 13.750,00

Receita Bruta de Vendas = 100 x R$ 200,00	20.000
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	(13.750)
Lucro Bruto	6.250

Lucro Bruto (PEPS) > Lucro Bruto (Média Ponderada) > Lucro Bruto (UEPS).

A alternativa está **INCORRETA.**

c) As economias inflacionárias, em que os preços dos produtos estão aumentando, tendem a fazer que o lucro mensurado pelo PEPS seja maior que o apurado pelo UEPS ou pelo método da média ponderada.

Nessa situação temos:

Lucro Bruto (PEPS) > Lucro Bruto (Média Ponderada) > Lucro Bruto (UEPS).

A alternativa está **CORRETA.**

d) Quando ocorrem variações nos preços de compra dos produtos, os métodos PEPS e UEPS produzem resultados diferentes.

Se os preços das compras variam, os métodos PEPS, Custo Médio Ponderado Móvel e UEPS produzem resultados diferentes. A alternativa está **CORRETA.**

e) Em economias que apresentam uma taxa de inflação negativa, o método da média ponderada é aquele que faz a empresa pagar mais imposto de renda, pois tende a obter um maior lucro.

Em economias que apresentam uma taxa de inflação negativa, o lucro será maior no método UEPS, seguido do método da média ponderada móvel e, por fim, pelo método PEPS.

Lucro Bruto (PEPS) < Lucro Bruto (Média Ponderada) < Lucro Bruto (UEPS).
A banca considerou a alternativa correta, mas, na verdade, o maior lucro é pelo UEPS.

Ainda duvida? Vamos fazer um exemplo numérico:

A – Estoque Inicial = 0
B – Primeiras Compras = 100 unidades a R$ 150,00 cada
C – Segundas Compras = 300 unidades a R$ 100,00 cada
Repare que é uma economia deflacionária, pois o preço das segundas compras foi de R$ 100,00 cada, menor que o preço das primeiras compras, de R$ 150,00 cada.
D – Vendas = 100 unidades a R$ 200,00 cada.

I – PEPS:
Custo das Mercadorias Vendidas = 100 unidades x R$ 150,00 = R$ 15.000,00 (primeiras compras)

Receita Bruta de Vendas = 100 x R$ 200,00	20.000
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	(15.000)
Lucro Bruto	5.000

II – UEPS:
Custo das Mercadorias Vendidas = 100 unidades x R$ 100,00 = R$ 10.000,00 (segundas compras)

Receita Bruta de Vendas = 100 x R$ 200,00	20.000
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	(10.000)
Lucro Bruto	10.000

III – Média Ponderada Móvel:

Primeira Compra = 100 x R$ 150,00	15.000
Segunda Compra = 300 x R$ 100,00	30.000
Estoque Total: 400 unidades	45.000

Custo Médio Ponderado Móvel = Estoque Total/Quantidade Total
Custo Médio Ponderado Móvel = 45.000/400 = R$ 112,50
Estoque = 400 unidades ao custo de R$ 112,50 cada

Custo das Mercadorias Vendidas = 100 unidades x R$ 112,50 = R$ 11.250,00

Receita Bruta de Vendas = 100 x R$ 200,00	20.000
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	(11.250)
Lucro Bruto	8.750

Lucro Bruto (PEPS) < Lucro Bruto (Média Ponderada) < Lucro Bruto (UEPS).
A alternativa está **CORRETA (para a banca examinadora).**

A alternativa "b" é a correta.

Já caiu em prova!

(Contabilidade-Iphan-2009-Funiversa) Considere as informações a seguir relativas às transações da empresa Comercial Ômega Ltda., durante o mês de maio de 20X0:

- Ei – 20kg de café a R$ 2,00/kg
- 3.5.X0 – aquisição de 20 kg de café a R$ 2,40/kg, tendo abatimento sobre a compra de R$ 4,00
- 5.5.X0 – venda de 15 kg de café a R$ 3,00/kg
- 7.5.X0 – aquisição de 20 kg de café a R$ 2,40, mais R$ 7,50 referentes a despesas com frete
- 10.5.X0 – venda de 10 kg de café a R$ 4,00/ kg
- 11.5.X0 – devolução de 10 kg de café da aquisição efetuada em 7.5.X0, sem ressarcimento do frete
- 20.5.X0 – venda de 8 kg de café a R$ 4,30/kg
- 25.5.X0 – aquisição de 23 kg de café a R$ 2,80/kg

Pelo método da Média Ponderada, o estoque em 25.5.X0 teria o valor, em reais, de:

a) 102,65.
b) 73,50.
c) 64,50.
d) 60,00.
e) 46,90.

Estoque Inicial = 20kg de café a R$ 2,00/kg = 20 x 2 = R$ 40,00

03/05/X0:
Compras = 20 kg de café a R$ 2,40/kg = 20 x 2,40 = R$ 48,00
Abatimentos sobre compras = R$ 4,00
Compras Líquidas = 48 – 4 = R$ 44,00

Estoque Inicial: 20 kg	40,00
Compras Líquidas: 20 kg	44,00
Estoque Total: 40 kg	84,00

Custo Médio Ponderado = 84/40 = R$ 2,10
Estoque Total = 40 kg de café a R$ 2,10/kg

05/05/X0: Venda = 15 kg de café a R$ 3,00/kg = R$ 45,00
Custo das Mercadorias Vendidas = 15 kg x R$ 2,10/kg = R$ 31,50
Estoque em 05/05/X0 = 25 kg x R$ 2,10/kg = R$ 52,50
07/05/X0:
Compras = 20 kg de café a R$ 2,40/kg = 20 x 2,40 = R$ 48,00
Fretes = R$ 7,50
Compras Líquidas = 48 + 7,50 = R$ 55,50
Custo Unitário das Compras Líquidas = 55,50/20 = R$ 2,77

Estoque em 05/05/X0: 25 kg	52,50
Compras Líquidas: 20 kg	55,50
Estoque Total: 45 kg	108,00

Custo Médio Ponderado = 108/45 = R$ 2,40

Estoque Total = 45 kg de café a R$ 2,40/kg

10/05/X0: Venda = 10 kg de café a R$ 4,00/kg = R$ 40,00
Custo das Mercadorias Vendidas = 10 kg x R$ 2,40/kg = R$ 24,00
Estoque em 10/05/X0 = 35 kg x R$ 2,40/kg = R$ 84,00

11/05/X0: Devolução de 10 kg de café da aquisição efetuada em 07/05/X0, sem ressarcimento do frete. Repare que devemos utilizar o custo unitário da mercadoria que foi adquirida em 07/05/X0, ou seja, R$ 2,77 (não houve ressarcimento do frete).

Estoque em 10/05/X0 = 35 kg x R$ 2,40/kg	84,00
(-) Devolução de Compras = 10 kg x R$ 2,77/kg	(27,70)
Estoque em 11/05/X0 = 25 kg	56,30

O custo médio ponderado sofrerá alteração:
Custo Médio Ponderado = 56,30/25 = R$ 2,25
Estoque Total = 25 kg de café a R$ 2,25/kg

20/05/X0: Venda = 8 kg de café a R$ 4,30/kg = R$ 34,40
Custo das Mercadorias Vendidas = 8 kg x R$ 2,25/kg = R$ 18,00
Estoque em 20/05/X0 = 17 kg x R$ 2,25/kg = R$ 38,25

25/05/X0:
Compras Líquidas = 23 kg de café a R$ 2,80/kg = 23 x 2,80 = R$ 64,40

Estoque em 20/05/X0: 17 kg	38,25
Compras Líquidas: 23 kg	64,40
Estoque Total: 40 kg	102,65

A alternativa “a” é a correta.

5.2. Operações com Pessoal

Folha de Pagamento: documento elaborado, ao final de cada mês, pelas entidades que possuem empregados, indicando os nomes dos seus empregados, salários brutos, descontos e valores líquidos a serem pagos.

Salário Bruto: engloba o salário mensal, as horas extras, gratificações, comissões, tributos, entre outros (Despesas de Salários) tributos, e é chamado de remuneração. O lançamento a ser efetuado é **(apropriação de salários)**:

Despesas de Salários (Despesa – Conta de Resultado)
a Salários a Pagar (Passivo Circulante)

Quando os salários forem pagos, normalmente, no início no mês seguinte (salários referentes ao mês anterior), o seguinte lançamento será efetuado **(pagamento de salários)**:

Salários a Pagar (Passivo Circulante)
a Caixa ou Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)

Descontos

Retenções: valores descontados do salário bruto que serão repassados a terceiros, por exemplo: Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Contribuições para Previdência – Empregado (INSS), Contribuição Sindical, entre outros.

Exemplo: lançamento de Contribuição para Previdência (parcela do empregado) na contabilização da folha de pagamentos.

Salários a Pagar (Passivo Circulante)
a INSS a Recolher (Passivo Circulante)

Compensações: valores descontados do salário bruto que não serão repassados a outras entidades (representam créditos do empregador junto aos empregados), por exemplo: adiantamento de salários.

Exemplo: Lançamento de Adiantamento de Salários
Adiantamento de Salários (Ativo Circulante)
a Caixa (ou Banco Conta Movimento)

Ao contabilizar a folha de pagamentos:
Salários a Pagar (Passivo Circulante)
a Adiantamento de Salários (Ativo Circulante)

Salário-Família: de acordo com a Constituição de 1988, é direito dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem a melhoria de sua condição social, salário-família pago em razão do dependente do trabalhador, de baixa renda, nos termos da lei (art. 7º, XII). Entretanto, apesar do pagamento do salário-família para trabalhadores de baixa renda ser uma obrigação do governo, quem paga, efetivamente, é a entidade empregadora, o que gera um crédito a ser compensado com as obrigações da empresa

perante a Previdência Social.

Salário Líquido = Salário Bruto + Salário-família – Descontos

INSS a Recolher (Passivo Circulante)

a Salários a Pagar (Passivo Circulante)

Encargos Sociais: atualmente, existem dois encargos sociais (INSS Patronal e FGTS), que são calculados sobre o valor bruto da folha de pagamentos e representam despesas operacionais (gastos com salários do pessoal da administração ou vendas) ou custos (gastos com a mão de obra em uma empresa industrial ou prestadora de serviços) para a empresa. O lançamento a ser realizado é:

Encargos Sociais (Despesa – Conta de Resultado)

a Diversos

a INSS a Recolher (Passivo Circulante)

a FGTS a Recolher (Passivo Circulante)

Provisão para 13º salário: apropriação de 1/12 do valor bruto da folha de pagamento nas empresas que utilizam o regime de competência. O lançamento seria:

13º Salário (Despesa – Conta de Resultado)

a Provisão para 13º Salário (Passivo Circulante)

Provisão para Férias: apropriação mensal de 1/12 do valor bruto da folha de pagamento, mais os encargos previdenciários patronais e FGTS correspondentes, somados a 1/3 do referido montante, nas empresas que trabalham sob regime de competência. O lançamento seria:

Férias (Despesa – Conta de Resultado)

a Provisão para Férias (Passivo Circulante)

As provisões para décimo terceiro salário e férias somente serão debitadas quando houver o efetivo pagamento do décimo terceiro e das férias, respectivamente.

Exemplo:

A firma Serviciamentos Ltda. efetuou, em cinco de abril, o pagamento de seu único empregado, emitindo um cheque da Caixa Econômica Federal. Os componentes da operação eram: salário de R$ 500,00; horas extras de R$ 60,00; INSS de 11%; INSS patronal: 20%; e FGTS de 8%. Ao conferir o valor exato do salário a pagar, a empresa encontrou, na contabilidade, um lançamento que registrara uma despesa total no valor de:

Firma: Serviciamentos Ltda.

05/abril: pagamento de empregado – cheque.

Os componentes da operação eram:

salário = R$ 500,00;

horas extras = R$ 60,00;

INSS de 11%;

INSS patronal: 20%; e
FGTS de 8%.
Despesa Total da Empresa = ?

I – Salário Líquido = Salário Bruto + Salário-Família – Descontos
Salário Bruto = Salário + Horas Extras = 500 + 60 = R$ 560,00
Salário-família = 0 (não foi informado)
Descontos = INSS empregado = 11% x Salário Bruto = 11% x 560 = 61,60
Salário a Pagar = Salário Líquido = 560 – 61,60 = R$ 498,40
II – INSS Patronal = 20% x 560 = R$ 112,00
III – FGTS = 8% x 560 = R$ 44,80
IV – Lançamentos:

Despesa de Salários		
a Salários a Pagar	560	
Salários a Pagar		
a INSS a Recolher	61,60	
Encargos Sociais		
a Diversos		
a INSS a Recolher (Patronal)	112,00	
a FGTS a Recolher	44,80	156,80

V – Despesa Total = Despesa de Salários + Encargos Sociais = 560 + 156,80 = **R$ 716,80**

Já caiu em prova!

(Analista em Planejamento, Orçamento e Finanças Públicas-Sefaz/SP-2009-Esaf) A empresa de serviços Alvorada Ltda. listou os seguintes dados contratuais para elaborar a folha de pagamento referente ao mês de março:

Salários	R$ 9.000,00
Previdência social patronal (22%)	R$ 1.980,00
Previdência social dos empregados (9%)	R$ 810,00
FGTS (8%)	R$ 720,00
Salário-família	R$ 150,00

Com os dados indicados, sem considerar eventuais parcelas de 13º salário ou férias proporcionais, podemos afirmar que a despesa de pessoal, referente ao mês de março, que a empresa deverá efetivamente desembolsar, será de:

a) R$ 10.890,00.
b) R$ 10.850,00.
c) R$ 11.700,00.
d) R$ 12.510,00.
e) R$ 12.660,00.

Para fins de estudos, vamos efetuar os lançamentos:

1. Salários = R$ 9.000,00

Despesas de Salários (Despesa)

a Salários a Pagar (Passivo Circulante) 9.000

2. Previdência social patronal (22%) = R$ 1.980,00

Encargos Sociais (Despesa)
a INSS a Recolher (Passivo Circulante) 1.980

3. Previdência social dos empregados (9%) = R$ 810,00 (Contribuinte é o empregado, sendo descontado do salário: não é despesa para a empresa. A empresa é responsável pela retenção e o recolhimento aos cofres públicos).

Salários a Pagar (Passivo Circulante)
a INSS a Recolher (Passivo Circulante) 810

4. FGTS (8%) = R$ 720,00

Encargos Sociais (Despesa)
a FGTS a Recolher (Passivo Circulante) 720

5. Salário-família = R$ 150,00

INSS a Recolher (Passivo Circulante)
a Salários a Pagar (Passivo Circulante) 150

Despesas com Pessoal	
Salários	9.000,00
(+) Encargos Sociais (INSS Patronal + FGTS)	1.980,00 + 720,00
Despesas com Pessoal	**11.700**

A alternativa "c" é a correta.

Já caiu em prova!

(ICMS-MG-2005-Esaf) Na empresa Hermes Harmony os salários e ordenados do pessoal correspondem a 60 salários-mínimos e provocam a incidência de INSS Patronal de 20%; de INSS Segurados de 11%; e de FGTS de 8%. A folha de pagamento, embora contabilizada concomitantemente com os fatos geradores, é paga somente no dia 5 do mês seguinte. Com base nas informações acima, pode-se dizer que a folha de pagamento do mês de maio de 2005 gerou acréscimo de passivo no valor de:

a) R$ 16.020,00.
b) R$ 19.620,00.
c) R$ 21.060,00.
d) R$ 23.040,00.
e) R$ 25.020,00.

I – Cálculo do Salário Bruto:

Salário Bruto = 60 salários-mínimos = 60 x 300 = 18.000

Lançamento: como a empresa só faz o pagamento no dia 5 do mês seguinte, os valores calculados serão lançados no Passivo Circulante.

Salários e Ordenados (Despesas)
a Salários a Pagar (Passivo Circulante) 18.000

II – Cálculo do INSS a Recolher (INSS Segurados):

INSS a Recolher (11%) = 11% x 18.000 = 1.980

Salários a Pagar (Passivo Circulante)
a INSS a Recolher (Passivo Circulante) 1.980

III – Cálculo dos Encargos Sociais e Trabalhistas (INSS Patronal e FGTS):

INSS Patronal (20%) = 20% x 18.000 = 3.600
FGTS (8%) = 8% x 18.000 = 1.440

Encargos Sociais (Despesa – Conta de Resultado)
a Diversos
a INSS a Recolher 3.600
a FGTS a Recolher 1.440 5.040

Salários a Pagar	
1.980 (II)	18.000 (I)
	16.020

Salários e Ordenados	
18.000 (I)	
18.000	

Enc. Sociais e Trab.	
3.600 (III) 1.440 (III)	
5.040	

Salários e Ordenados	
	1.980 (II) 3.600 (III) 1.440 (III)
	7.020

IV – Cálculo do acréscimo do Passivo Circulante:

Salários a Pagar 16.020
INSS/FGTS a Recolher 7.020
Acréscimo do Passivo Circulante 23.040
A alternativa “d” é a correta.

5.3 Importante para a prova

Tributos sobre compras:

Indústria ou Equiparada na compra de insumos: o IPI **não** integra a base de cálculo do ICMS, **não** integra a base de cálculo do PIS e **não** integra a base de cálculo da Cofins.

Compra para o Imobilizado: o IPI integra a base de cálculo do ICMS, integra a base de cálculo do PIS e integra a base de cálculo da Cofins.

Compra para Revendas: o IPI **não** integra a base de cálculo do ICMS, mas integra a base de cálculo do PIS e integra a base de cálculo da Cofins.

Tributos sobre vendas:

Empresa Industrial na venda de produtos para empresa comercial (revendedora de mercadorias) ou para fabricação de outros produtos (indústria ou equiparada): o IPI **não** integra a base de cálculo do ICMS, **não** integra a base de cálculo do PIS e **não** integra a base de cálculo da Cofins.

Empresa Industrial na venda de produtos para o imobilizado de outra empresa ou para o consumidor final: o IPI integra a base de cálculo do ICMS, mas **não** integra a base de cálculo do PIS e **não** integra a base de cálculo da Cofins.

Empresa Comercial na venda de mercadorias para o imobilizado de outra empresa, para o consumidor final ou para revenda: não é fato gerador do IPI. Portanto, não há a incidência desse imposto.

Muitas empresas utilizam uma única conta em substituição às contas "A RECUPERAR" e "A RECOLHER", que é chamada de "Conta-Corrente": C/C ICMS; C/C PIS e C/C COFINS. A Conta-Corrente é DEBITADA pelo valor do tributo incidente nas operações de compras de mercadorias (a recuperar) e é CREDITADA pelo valor incidente nas vendas de mercadorias (a recolher). Ao final do período de apuração, esta conta poderá ter saldo DEVEDOR (tributo a recuperar) ou CREDOR (tributo a recolher).

Fatos que Alteram o Valor das Compras e das Vendas

– Devoluções de Compras – incidência de IPI, ICMS, PIS e COFINS.
– Devoluções de Vendas ou Vendas Canceladas – incidência de IPI, ICMS, PIS e COFINS.
– Abatimentos sobre Compras – não há tributação no abatimento
– Abatimentos sobre Vendas – não há tributação no abatimento
– Descontos Incondicionais ou Comerciais – reduz a base de cálculo do ICMS, do PIS e da COFINS, mas não reduz a do IPI.

ATENÇÃO!!! Descontos Condicionais ou Financeiros – não são redutores da Receita Bruta de Vendas (são despesas operacionais).

Frete na compra: caso as mercadorias sejam totalmente devolvidas, tal frete será considerado como despesa operacional (Perdas com Fretes).

Se a devolução for parcial, a perda com frete será proporcional ao valor da devolução.

Ajustes das Compras

– Devoluções de compras;
– Fretes;
– Seguros;
– Abatimentos;
– Carga e Descarga;
– Armazenagem;
– Descontos Incondicionais Obtidos
– Tributos (recuperáveis e não recuperáveis).

(+) Compras
(+) Tributos Não Recuperáveis
(-) Tributos a Recuperar
Compras Brutas
(-) Devoluções
(+) Fretes + Seguros
(+) Carga + Descarga + Armazenagem
(+) Tributos Não Recuperáveis
(-) Abatimentos
(-) Descontos Incondicionais Obtidos
Compras Líquidas

(*) Deduções das Compras: semelhantes às receitas, porém, contabilmente, são consideradas retificadoras da compras brutas.

Mercadorias Disponíveis para Venda (MDV): MDV = EI + CL

Custo das Mercadorias Vendidas (CMV): CMV = EI + CL – EF

Ajustes das Vendas Brutas

– Devoluções de Vendas;
– Abatimentos sobre Vendas;
– Descontos Incondicionais Concedidos (Descontos Comerciais);
– Impostos sobre Vendas (ICMS e ISS); e
– Contribuições Sociais sobre Vendas (PIS e Cofins).

Apuração do Resultado com Mercadorias:

Receita Bruta de Vendas (Receita Operacional Bruta ou Vendas Brutas)

(-) Deduções da Receita Bruta
Receita Líquida de Vendas (Receita Operacional Líquida ou Vendas Líquidas)
(-) Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)
Lucro Bruto (Lucro Operacional Bruto ou Resultado com Mercadorias ou Resultado Operacional Bruto)
(*) As deduções das vendas são despesas. Porém, contabilmente, são consideradas como retificadoras da receita bruta.

Sistemas de Inventário

– Sistema de Inventário Periódico: não há controle de custos de cada venda. Necessário fazer o inventário físico para apurar o estoque final.

– Sistema de Inventário Permanente: controle permanente do estoque de mercadorias.

– Preço Específico: o custo de cada unidade do estoque é o preço efetivamente pago para cada item;

– PEPS ou FIFO (Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai, First-In-First-Out);

– UEPS ou LIFO (Último que Entra é o Primeiro que Sai, Last-In-First-Out); e

– Custo Médio Ponderado Móvel (Preço Médio ou Custo Médio): através deste método, o custo médio de cada unidade em estoque é alterado pelas compras de outras unidades por um preço diferente (a cada nova aquisição de mercadorias, uma nova média é calculada).

Capítulo 6

Balanço Patrimonial

6.1. Introdução

O Balanço Patrimonial é uma demonstração financeira que evidencia, resumidamente, **a situação patrimonial e financeira da entidade, quantitativamente e qualitativamente, em um dado momento** (normalmente em 31 de dezembro de cada ano).

É a situação estática do patrimônio e apresenta todos os bens (tangíveis e intangíveis), direitos e obrigações da empresa, bem como a situação líquida.

Já as receitas e as despesas (contas transitórias) não figuram no Balanço, pois seus saldos são encerrados ao fim de cada exercício. Essas contas aparecerão na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

Ao fim de cada exercício social a diretoria elaborará, com base na escrituração mercantil da companhia, entre outras demonstrações contábeis, o balanço patrimonial e, posteriormente, irá publicá-lo juntamente com as demais demonstrações contábeis.

As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior, ou seja, a empresa, ao publicar o balanço atual, também deverá publicar o balanço anterior.

Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas e os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a natureza e que não ultrapassem um décimo (10%) do valor do respectivo grupo de contas. Contudo, é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".

A empresa também pode, em suas demonstrações, eliminar os três últimos dígitos dos valores e os centavos, incluindo, no cabeçalho de cada demonstração, a expressão "em R$ milhares".

O tempo de **duração do exercício social será de 1 (um) ano e a data de término será fixada no estatuto da companhia.** A Lei das S.A. fixou a duração do exercício social para poder fazer uma comparação, de modo que todas as empresas demonstrassem seus resultados em um período de tempo igual.

Contudo, na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária, o exercício social poderá ter duração diversa.

Já caiu em prova!

(Contador-Município de Ipojuca-2009-Cespe) Os elementos de mesma natureza e os saldos de valor reduzido, quando agrupados e desde que indicada a sua natureza, não devem ultrapassar, no total, um décimo do valor do grupo.

De acordo com o § 2º do artigo 176 da Lei das S.A., **nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a natureza e não ultrapassarem um décimo do valor do respectivo grupo de contas.** Contudo, é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes". Portanto, o item está correto.

Já caiu em prova!

(Técnico de Atividades do Meio Ambiente-Técnico em Contabilidade-2009-Cespe) Por se referir a determinado momento, a informação fornecida pelo balanço patrimonial é totalmente estática.

O **Balanço Patrimonial** é uma demonstração financeira que evidencia, resumidamente, a situação patrimonial e financeira da entidade, quantitativamente e qualitativamente, em um dado momento.

O **Balanço Patrimonial é a situação estática do patrimônio**. Apresenta todos os bens (tangíveis e intangíveis), direitos e obrigações da empresa, bem como a situação líquida. Já as receitas e as despesas (contas transitórias) não figuram no Balanço, pois seus saldos são encerrados ao fim de cada exercício. O item está correto.

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Petrobras-2006-Cesgranrio) Por ocasião da publicação das demonstrações financeiras, a Sociedade Anônima poderá:

a) agrupar, sob uma designação genérica, contas semelhantes, com pequenos saldos individuais cujo valor total não exceda 10% do respectivo grupo.
b) eliminar os três últimos dígitos dos valores e os centavos, incluindo, no cabeçalho de cada demonstração, a expressão "em R$ milhares".
c) incluir a eliminação dos três últimos dígitos dos valores e dos centavos, em nota explicativa própria, no conjunto das notas explicativas.
d) publicar somente os valores do último exercício social de todas as demonstrações financeiras, obrigatórias pela Lei das Sociedades Anônimas.
e) publicar todas as demonstrações, sob o título genérico de Demonstrações Contábeis.

De acordo com o inciso I do art. 176 da Lei das S.A., ao fim de cada exercício social a diretoria elaborará, com base na escrituração mercantil da companhia, entre outras demonstrações contábeis, o balanço patrimonial e, posteriormente, publicará juntamente com as demonstrações contábeis.

De acordo com o § 1º do referido artigo, **as demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior**, ou seja, a empresa, ao publicar o balanço atual, também deverá publicar o balanço anterior.

De acordo com o § 2º do mesmo artigo, nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a natureza e não ultrapassarem um décimo do valor do respectivo grupo de contas. Contudo, é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".

A empresa também pode, em suas demonstrações, eliminar os três últimos dígitos dos valores e os centavos, incluindo, no cabeçalho de cada demonstração, a expressão "em R$ milhares". A alternativa "b" é a correta.

6.2. Classificação das Contas

6.2.1. Classes de Contas

Existem duas classes de contas: as contas do **ATIVO** e as contas do **PASSIVO**.

6.2.2. Grupos de Contas

Correspondem a **subdivisões das classes de contas**, ou seja:

Ativo (Classe)

Ativo Circulante — **Grupos de Contas**

Ativo Não Circulante

Passivo (Classe)

Passivo Circulante — **Grupos de Contas**

Passivo Não Circulante

Patrimônio Líquido

6.2.2.1. Antes das Alterações da Lei nº 11.941/09

Ativo (Classe)

Ativo Circulante — **Grupos de Contas**

Ativo Realizável a Longo Prazo

Ativo Permanente

Passivo (Classe)

Passivo Circulante — **Grupos de Contas**

Passivo Exigível a Longo Prazo

Resultados de Exercícios Futuros

Patrimônio Líquido

6.2.2.2. Após as Alterações da Lei nº 11.941/09

Ativo (Classe)

Ativo Circulante — **Grupos de Contas**

Ativo Não Circulante

Passivo (Classe)

Passivo Circulante — **Grupos de Contas**

Passivo Não Circulante

Patrimônio Líquido

Notas:

– Foi extinto o grupo "Ativo Permanente".
– O grupo "Ativo Realizável a Longo Prazo" virou subgrupo.
– Foi criado o grupo "Ativo Não Circulante".
– Foi extinto o grupo "Passivo Exigível a Longo".
– Foi extinto o grupo "Resultado de Exercícios Futuros" (receitas diferidas).
– Foi criado o grupo "Passivo Não Circulante", que englobará o longo prazo e as receitas diferidas.

6.2.3. Subgrupos de Contas

Correspondem a **subdivisões dos grupos de contas**.

Exemplo:

Ativo Não Circulante (Grupo)

Realizável a Longo Prazo

Investimentos — **Subgrupos de Contas**

Imobilizado

Intangível

6.2.3.1. Antes das Alterações da Lei nº 11.638/07

Patrimônio Líquido (Grupo)

Capital Social

Reservas de Capital

Reservas de Lucros — Subgrupos de Contas

Reserva de Reavaliação

Lucros ou Prejuízos Acumulados

Ativo Permanente (Grupo)

Investimentos

Imobilizado — Subgrupos de Contas

Diferido

6.2.3.2. Após as Alterações da Lei nº 11.638/07 e antes das alterações da Lei nº 11.941/09

Patrimônio Líquido (Grupo)

Capital Social

Reservas de Capital

(-) Ações em Tesouraria Subgrupos de Contas

Reservas de Lucros

Ajustes de Avaliação Patrimonial

Prejuízos Acumulados

Ativo Permanente (Grupo)

Investimentos

Imobilizado Subgrupos de Contas

Intangível

Diferido

Notas:

– A conta "Ações em Tesouraria" já existia, mas não era subgrupo.

– O subgrupo "Reserva de Reavaliação" foi extinto.

– O subgrupo "Ajustes de Avaliação Patrimonial" foi criado.

– O subgrupo "Lucros ou Prejuízos Acumulados" se transformou em "Prejuízos Acumulados".

– Foi criado o subgrupo "Intangível" no Ativo Permanente

6.2.3.3. Após as Alterações da Lei nº 11.638/07 e da Lei nº 11.941/09

Ativo Não Circulante (Grupo)

Realizável a Longo Prazo

Investimentos Subgrupos de Contas

Imobilizado

Intangível

Notas:

– Foi extinto do subgrupo "Diferido".

– Os subgrupos "Investimentos", "Imobilizado" e "Intangível", com a extinção do grupo "Ativo Permanente", passaram a fazer parte do grupo "Ativo Não Circulante".

6.2.4. Contas

Correspondem aos **elementos patrimoniais ou de resultado**.

Exemplo:

Ativo (Classe)

Ativo Circulante (Grupo)

Disponibilidades (Subgrupo)

Caixa	Contas
Bancos – Conta Movimento	
Numerários em Trânsito	
Aplicações de Liquidez Imediata	

6.2.5. Subcontas

Corresponde ao **menor grau de detalhamento das contas**.

Exemplo:

Ativo (Classe)

Ativo Circulante (Grupo)

Disponibilidades (Subgrupo)

Bancos – Conta Movimento (Conta)

Banco do Brasil	Subcontas
Caixa Econômica Federal	
ABN Amro Real	
Banco de Brasília	

6.3. Itens Patrimoniais: conteúdo, conceitos e estrutura

Balanço Patrimonial	
Ativo	**Passivo**
Ativo Circulante **Ativo Não Circulante** **Realizável a Longo Prazo** **Investimentos** **Imobilizado** **Intangível**	**Passivo Circulante** **Passivo Não Circulante** **Patrimônio Líquido** Capital Social (-) Ações em Tesouraria Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Reservas de Capital (-) Prejuízos Acumulados

No balanço patrimonial, as contas serão classificadas segundo os **elementos do patrimônio que registrem** (bens, créditos, obrigações e situação líquida), e **agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.**

No **ativo**, as contas serão dispostas em **ordem decrescente de grau de liquidez** dos elementos nelas registrados, nos seguintes **grupos**:

a) **ativo circulante;**

b) **ativo** não **circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.**

Liquidez: corresponde ao grau de facilidade para movimentar uma conta do Ativo.

No **passivo** (utiliza-se a **ordem decrescente de grau de exigibilidade**, ou seja, quanto mais próximo do vencimento da obrigação, maior seu grau de exigibilidade), as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

a) **passivo circulante;**

b) **passivo** não circulante;

c) **patrimônio** líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

Exemplo: Se a empresa tiver, por ocasião do encerramento do exercício social, "ICMS a Recuperar" no valor de R$ 20.000,00 e "IPI a Recolher" no valor de R$ 12.000,00, não poderá ocorrer a compensação, devendo a conta "ICMS a Recuperar" ser classificada no Ativo Circulante, e a conta "IPI a Recolher" ser classificada no "Passivo Circulante". Entretanto, caso existisse, também, uma conta de "ICMS a Recolher" no valor de R$ 5.000,00, este valor poderia ser compensado com o valor da conta "ICMS a Recuperar", que seria classificada no Ativo Circulante com o valor, após a compensação, de R$ 15.000,00 (ICMS a Recuperar – ICMS a Recolher = 20.000 – 5.000).

Já caiu em prova!

(Contador-Município de Ipojuca-2009-Cespe) As contas do ativo são dispostas em ordem decrescente dos prazos

esperados de realização, e as contas do passivo são dispostas em ordem decrescente dos prazos de exigibilidade, estabelecidos ou esperados.

As contas do passivo são classificadas em ordem decrescente do grau de exigibilidade. Portanto, não é ordem decrescente de prazos de exigibilidade (do maior prazo para o menor prazo) e sim do grau de exigibilidade (do menor prazo para o maior prazo).

Para que o item estivesse certo em relação ao passivo o texto deveria ser: "...e as contas do passivo são dispostas em ordem crescente dos prazos de exigibilidade."

Em relação ao ativo, a lei define que é em ordem decrescente de liquidez. Contudo, o item fala em ordem decrescente dos prazos esperados de realização. Repare que uma receita, por exemplo, será considerada realizada em uma venda a prazo de mercadorias, quando as mercadorias forem entregues (pelo princípio da competência).

O lançamento, neste caso, seria:

Duplicatas a Receber ou Clientes (Ativo)

a Receita de Vendas (Receita)

Portanto, a receita já foi realizada e a conta do ativo (Duplicatas a Receber ou Clientes) será classificada de acordo com a sua liquidez (em ordem decrescente), ou seja, em função do prazo de recebimento efetivo do dinheiro pela receita que já foi realizada.

Cuidado, pois as contas do Ativo não serão classificadas em ordem decrescente dos prazos de realização e sim em ordem crescente dos prazos de recebimento (liquidez), ou seja, do menor para o maior prazo!

Para que o item estivesse certo em relação ao ativo o texto deveria ser: "As contas do ativo são dispostas em ordem crescente dos prazos esperados de recebimento..." O item está errado.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Área Administrativa-Contabilidade-TRT/4R-2011-FCC) De conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade, são grupos do Balanço Patrimonial:

a) Ativo Circulante, Realizável a Longo Prazo, Ativo Diferido, Ativo Imobilizado e Exigível a Longo Prazo.
b) Ativo Imobilizado, Ativo Intangível, Ativo Diferido e o Patrimônio Líquido.
c) Realizável de Longo Prazo, Diferido, Investimentos, Passivo Circulante e Passivo Não Circulante.
d) Ativo Circulante, Ativo Permanente, Passivo Circulante e Passivo Não Circulante.
e) Passivo Não Circulante, Passivo Circulante, Patrimônio Líquido, Ativo Circulante, Imobilizado, Intangível e Investimentos.

Repare que a banca considerou como grupos do ativo alguns itens que consideramos como subgrupos em nossas definições:

Grupos: Ativo Circulante, Ativo Não Circulante, Passivo Circulante, Passivo Não Circulante e Patrimônio Líquido.

Subgrupos do Ativo Não Circulante: Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

Vamos verificar os erros das demais alternativas:

a) Ativo Circulante, Realizável a Longo Prazo, Ativo Diferido, Ativo Imobilizado e Exigível a

Longo Prazo.

Ativo Diferido: foi extinto pela Lei nº 11.941/09.

Passivo Exigível a Longo Prazo: na verdade, pela nova redação da Lei das S.A., temos que o Passivo Não Circulante será dividido em Longo Prazo e Receitas Diferidas.

b) Ativo Imobilizado, Ativo Intangível, Ativo Diferido e Patrimônio Líquido.

Ativo Diferido: foi extinto pela Lei nº 11.941/09.

c) Realizável de Longo Prazo, Diferido, Investimentos, Passivo Circulante e Passivo Não Circulante.

Ativo Diferido: foi extinto pela Lei nº 11.941/09.

d) Ativo Circulante, Ativo Permanente, Passivo Circulante e Passivo Não Circulante.

Ativo Permanente: foi extinto pela Lei nº 11.638/07.

A alternativa "e" é a correta.

6.3.1. Ativo Circulante

No ativo circulante serão classificadas as seguintes contas: as **disponibilidades**, os **direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente** e as **aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte**. Vamos estudar cada um dos itens.

– **Disponibilidades**: elementos do ativo que representam dinheiro ou que possam ser convertidos em dinheiro imediatamente.

Exemplos: Caixa, Bancos Conta Movimento, Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata e Numerários em Trânsito;

– **Direitos Realizáveis no Curso do Exercício Social Subsequente**: podem ser divididos em direitos realizáveis reais (bens) e direitos realizáveis pessoais (créditos).

I – **Direitos Realizáveis Reais**: são os **direitos sobre a coisa própria** (bens realizáveis de propriedade da companhia).

Exemplos: Estoques de Mercadorias e de Materiais de Uso ou Consumo.

II – **Direitos Realizáveis Pessoais**: são os **créditos da companhia**.

Exemplos: Duplicatas a Receber, ICMS a Recuperar, Adiantamentos a Fornecedores, Impostos a Recuperar, Adiantamentos a Empregados.

– **Aplicações de Recursos em Despesas do Exercício Seguinte**: são as **despesas antecipadas (fato gerador ainda não ocorreu)**, tais como as despesas antecipadas com seguros, salários, aluguéis, etc. Ou seja, são despesas cujos fatos geradores ocorrerão no exercício seguinte. No exercício atual, são classificadas no Ativo Circulante, devido ao comportamento que possuem, que é semelhante aos créditos da empresa.

Exemplo: Se o aluguel de janeiro de 2010, no valor de R$ 10.000,00, for pago em dezembro de 2009, apesar de o pagamento ter sido realizado em 2009, esta despesa compete

ao exercício de 2010, isto é, o fato gerador da despesa de aluguel ocorrerá em "Aluguel Pago Antecipadamente" (Despesas antecipadas do ativo circulante) em 2009 (lançamento a crédito em "Bancos" e a débito em "Aluguel Pago Antecipadamente"), pois é um direito da empresa usufruir do imóvel em janeiro de 2010. No exercício de 2010, no final do mês de janeiro, esta despesa deverá ser apropriada (incorrida) com um lançamento a débito em "Despesas de Aluguel" e a crédito na conta "Aluguel Pago Antecipadamente".

De acordo com o pronunciamento CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, o ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

I – a entidade espera que o ativo seja realizado ou pretende que ele seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;

Ciclo Operacional: é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes.

Exemplo: No caso de uma empresa comercial, o ciclo operacional é o período que a empresa leva, em média, para adquirir mercadorias de seus fornecedores, vendê-las e receber o valor das respectivas vendas de seus clientes. No caso de uma empresa industrial, corresponde ao período que a empresa leva, em média, desde a aquisição de matérias-primas de seus fornecedores até o recebimento de seus clientes pelas vendas dos produtos fabricados.

Caixa: compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.

Equivalentes de caixa: são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor. Os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e, não, para investimento ou outros fins.

Para ser considerada equivalente de caixa, uma aplicação financeira deve ter conversibilidade imediata em um montante conhecido de caixa e estar sujeita a um insignificante risco de mudança de valor.

Por conseguinte, um investimento, normalmente, se qualifica como equivalente de caixa quando tem vencimento de curto prazo, por exemplo, três meses ou menos, a contar da data da contratação.

II – o ativo está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;

III – a entidade espera que o ativo seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou

IV – o ativo é caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante, pelo menos, doze meses após a data do balanço.

Atenção! Todos os demais ativos que não atenderem os quatro itens acima (de I a IV)

devem ser classificados como não circulantes.

Repare que a Lei das S.A e o CPC 26 (R1) falam a mesma coisa de forma diferente, considerando a regra geral de classificação no ativo circulante. O balanço patrimonial, normalmente, é feito em 31 de dezembro de cada ano. Portanto, teríamos a seguinte classificação para o ativo circulante:

Lei das S.A.: direitos realizáveis até o término do exercício seguinte (que corresponderá a 31 de dezembro do ano seguinte ou 12 meses);

CPC 26 (R1): ativo realizado até doze meses após a data do balanço (se o balanço é feito de 31 de dezembro, o período até doze meses após a data do balanço será até 31 de dezembro do ano seguinte).

Não esqueça que há a exceção do ciclo operacional. Portanto, é possível que um direito seja classificado como circulante se for realizável em 15 meses, por exemplo, caso o ciclo operacional da empresa seja maior que 15 meses.

Exemplo:

Ciclo Operacional = 2 anos

Ativo Circulante: direitos realizáveis até 2 anos (24 meses);

Ativo Não Circulante: direitos realizável após 2 anos (24 meses).

Já caiu em prova!

(Analista Legislativo-Contabilidade-Senado-2008-FGV) A Companhia Z apresentava os seguintes saldos das contas patrimoniais em 31/12/X0:

Caixa: 50.000;

Provisão para Riscos de Contingências: 10.000;

Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa: 15.000;

Contas a Receber 80.000;

Reserva de Lucros: 45.000;

Contas a pagar: 18.000;

Estoques: 100.000;

Despesas Antecipadas: 20.000.

Considerando que todas as contas serão realizadas dentro de um ano, o valor do Ativo Circulante, em 31/12/X0, é de:

a) 235.000.

b) 250.000.

c) 245.000.

d) 225.000.

e) 260.000.

Ativo Circulante

Caixa	50.000
Contas a Receber	80.000
(-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	(15.000)
Estoques	100.000
Despesas Antecipadas	20.000

Total do Ativo Circulante **235.000**

Provisão para Riscos de Contingências Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante
Reservas de Lucros Patrimônio Líquido
A alternativa "a" é a correta.

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Área Contábil-Transpetro-2011-Cesgranrio) Determinada companhia de capital fechado atua na fabricação de máquinas. Em novembro de 2009, vendeu um equipamento em 36 parcelas, cada uma no valor de R$ 50.000,00, vencendo a 1ª em fevereiro de 2010. O ciclo operacional médio, devido a particularidades desse ramo de atuação, é bem elevado, e o da companhia em tela é igual a 18 meses.

Considere que

- nenhum imposto incidiu sobre essa operação;
- se trata de uma situação particular que deve ser vista de forma isolada e sem preocupação contábil de qualquer tipo de fechamento;
- nenhuma medida deve ser adotada com relação ao valor do dinheiro no tempo, justo valor ou avaliação a valor presente;
- a questão deve ser analisada e resolvida exclusivamente de acordo com os dizeres da Lei das Sociedades por Ações.

Com base nesses dados, o valor do Ativo Não Circulante decorrente tão somente dessa operação de venda a prazo, no balanço de 31 de dezembro de 2009, em reais, é:

a) 800.000,00.
b) 900.000,00.
c) 950.000,00.
d) 1.200.000,00.
e) 1.800.000,00.

Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Balanço Patrimonial em 2009 (31/12/2009):
Ativo Circulante: até 18 meses após a data do balanço (até 30/06/2011).
Ativo Não Circulante: após 18 meses após a data do balanço (após 30/06/2011).

A primeira prestação será paga me fevereiro de 2010. Portanto, teremos:
Ativo Circulante: prestações de fevereiro de 2010 a junho de 2011 =
= 17 prestações

Ativo Não Circulante: demais prestações (de julho de 2011 em diante) =
= Total de Prestações – 17 prestações = 36 – 17 = 19 prestações

Valor do Ativo Não Circulante no Balanço de 2009:
Ativo Não Circulante = 19 prestações x Valor da Prestação
Ativo Não Circulante = 19 x 50.000 = R$ 950.000,00
A alternativa "c" é a correta.

6.3.2. Ativo Não Circulante

6.3.2.1. Realizável a Longo Prazo

De acordo com o art. 179, II, da Lei das S.A., no ativo não circulante realizável a longo prazo serão classificados os **direitos realizáveis após o término do exercício seguinte,** assim como os **derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia**.

Percebe-se que o Realizável a Longo Prazo pode ser dividido em dois itens:

– **Direitos realizáveis após o término do exercício seguinte**: Duplicatas a Receber (Longo Prazo), Promissórias a Receber (Longo Prazo), Estoques (Longo Prazo), Despesas Antecipadas (Longo Prazo), etc.

– **Direitos derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas, sociedades controladas, diretores, acionistas e participantes no lucro da companhia**. Estes direitos **independem do prazo e não podem constituir negócios usuais na exploração do objeto da companhia.**

Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Relembrando que, de acordo com o pronunciamento CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, **todos os ativos que não atenderem os quatro critérios abaixo serão não circulantes:**

I – a entidade espera que o ativo seja realizado ou pretende que ele seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;

II – o ativo está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;

III – a entidade espera que o ativo seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou

IV – o ativo é caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante, pelo menos, doze meses após a data do balanço.

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Petrobras-2006-Cesgranrio) Uma Sociedade Anônima, com ciclo operacional de 18 meses, no encerramento do exercício social de 31 de dezembro de 2005, apresentou a seguinte relação de Ativos e seus respectivos prazos de vencimento:

Elementos	Valor em Reais	Vencimento
Aplicação Financeira	38.000,00	15/jun/07
Banco Conta Depósito a Prazo	30.000,00	15/jul/07
Duplicata a Receber	15.000,00	30/abr/06
Empréstimo à Empresa Coligada	50.000,00	28/abr/06
Título a Receber	20.000,00	10/fev/07

Considerando as informações disponíveis, a boa técnica contábil e a legislação societária, o Ativo Circulante desta Sociedade Anônima, em 31 de dezembro de 2005, em reais, foi:

a) 15.000,00.
b) 65.000,00.
c) 73.000,00.
d) 123.000,00.
e) 153.000,00.

Balanço Patrimonial elaborado em 31/12/2005:
Ciclo Operacional = 18 meses = 1 ano e 6 meses
Curto Prazo até 30/06/2007
Longo Prazo após 30/06/2007

Ativo Circulante	**Valor em Reais**	**Vencimento**
Aplicação Financeira	38.000,00	15/jun/07
Duplicata a Receber	15.000,00	30/abr/06
Título a Receber	20.000,00	10/fev/07
Total do Ativo Circulante	**73.000,00**	
Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo		
Banco Conta Depósito a Prazo	30.000,00	15/jul/07
Empréstimo à Empresa Coligada (independe do vencimento)	50.000,00	28/abr/06
Total do ANC – Realizável a Longo Prazo	**80.000,00**	

A alternativa "c" é a correta.

Você não pode cometer este erro na hora da prova. Veja a linha do tempo abaixo:

Se o balanço é feito em 31/12/20XX:

– o curto prazo é **até** 31/12/20XX+1 (até o término do exercício seguinte ou até 12 meses após o balanço), havendo exceção em relação ao ciclo operacional.

– o longo prazo é **após** 31/12/20XX+1 (após o término do exercício seguinte ou após 12 meses após o balanço), havendo exceção em relação ao ciclo operacional.

Há outra exceção importante, que deve ser memorizada para a prova:

– **Sempre serão classificação do ativo não circulante realizável a longo prazo: direitos derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas, sociedades controladas, diretores, acionistas e participantes no lucro da companhia. Estes direitos independem do prazo e não podem constituir negócios usuais na exploração do objeto da companhia.**

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Petrobras-2011-Cesgranrio) A Companhia Cacife S.A., de capital fechado, possui ativo não circulante que pretende distribuir por seus acionistas. Nesse contexto, admita que:

- o ativo não circulante foi classificado como mantido para distribuição aos sócios;
- as ações requeridas para tal distribuição, já iniciadas, indicam que ela é considerada como altamente provável;
- os sócios já aprovaram a distribuição.

Nessas condições, a expectativa do prazo para a distribuição ser completada, contada da data da respectiva classificação, é de:

a) ½ ano.
b) 1 ano.
c) 1 ano e ½.
d) 2 anos.
e) mais de 2 anos.

Questão muito interessante cobrada este ano. Este assunto está no pronunciamento CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada. Vejamos os conceitos:

Um ativo não circulante será classificado como mantido para distribuição aos sócios quando a entidade está comprometida em distribuir esse ativo aos seus proprietários.

Para que o ativo não circulante seja classificado como mantido para distribuição aos sócios é necessário que:

I – O ativo esteja disponível para imediata distribuição; e

II – A distribuição seja altamente provável, ou seja, as ações para completar a distribuição já devem ter sido iniciadas e há expectativa de que essas ações se completem **dentro de um ano a partir da data da classificação do ativo não circulante como mantido para distribuição aos sócios.**

Outro detalhe importante: a probabilidade de aprovação dos sócios das referidas ações também deve ser considerada como elemento para verificar se tal distribuição é altamente provável.

Repare finalmente, que é mais uma exceção do ativo não circulante, que não está prevista na Lei das S.A. e sim em uma norma do CPC, tendo em vista que, apesar de classificarmos como ativo não circulante mantido para distribuição aos sócios, o prazo de distribuição é dentro de **1 ano.**

No caso da questão, temos todas as condições previstas:

- o ativo não circulante foi classificado como mantido para distribuição aos sócios;
- as ações requeridas para tal distribuição, já iniciadas, indicam que ela é considerada como altamente provável;
- os sócios já aprovaram a distribuição.

Portanto, a distribuição deve ser completada no prazo de 1 ano.

A alternativa “b” é a correta.

6.3.2.2. Investimentos

São classificados no ativo não circulante investimentos:

– as participações permanentes em outras sociedades; e

– os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

Exemplos: Terrenos, Obras de Arte, Investimentos Permanentes em Coligadas, Investimentos Permanentes em Controladas, etc.

6.3.2.3. Imobilizado

De acordo com o art. 179, IV, da Lei das S.A., são classificados no imobilizado **os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados** à **manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.**

Exemplos: Móveis e Utensílios, Imóveis, Máquinas, Equipamentos, Veículos.

Também há outro detalhe muito importante na redação deste inciso: serão classificados no ativo não circulante imobilizado os direitos oriundos de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens (tangíveis).

O que isso significa? O bem não precisa mais, necessariamente, pertencer juridicamente à empresa. Basta que a empresa tenha os benefícios, riscos e controle desses bens.

Exemplo: Os aviões que são objetos de leasing financeiro (arrendamento mercantil financeiro – será assunto de capítulo posterior) pelas companhias aéreas deverão ser classificados no imobilizado dessas companhias (arrendatárias) e não mais nas arrendadoras. Além disso, se estão no imobilizado das arrendatárias, sofrerão depreciação nas arrendatárias.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Contabilidade-TRT 24R-2011-FCC) Os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens, devem ser classificados no grupo de contas:

a) Ativo Imobilizado.
b) Disponível.
c) Ativo Intangível.
d) Investimentos.
e) Estoques.

E aí? Alguma dúvida?

A alternativa “a” é a correta.

Se um bem for adquirido, mas não for utilizado para manter o funcionamento da entidade, não deverá ser classificado no ativo imobilizado.

Exemplo: A empresa J4M2, que é revendedora de mercadoria, adquiriu uma obra de arte. Como a obra de arte não é utilizada para manter o funcionamento da empresa, será classificada como ativo não circulante investimento.

Agora, vejamos outro **exemplo**: Suponha que a empresa J4M2 adquiriu um terreno à

vista, por R$ 100.000,00 para futuras expansões (construção de uma nova filial). Enquanto não começarem as obras da filial, o terreno será classificado como ativo não circulante investimento. Quando for definida a destinação do terreno e começarem as obras, o terreno será transferido para o ativo não circulante imobilizado.

Os lançamentos seriam:

I – Por ocasião da compra do terreno:

Débito: Terrenos (Ativo Não Circulante Investimentos) 100.000
Crédito: Bancos (Ativo Circulante) 100.000

II – Quando for definida a destinação do terreno e iniciarem as obras para a nova filial:

Débito: Terrenos (Ativo Não Circulante Imobilizado) 100.000
Crédito: Terrenos (Ativo Não Circulante Investimentos) 100.000

Vamos ver mais um exemplo? Então, let´s go. Suponha que a atividade da empresa é o aluguel de imóveis (por exemplo, uma imobiliária). Onde deveríamos classificar esse imóvel adquirido com o objetivo de aluguel a terceiros? Nessa situação, esse mesmo imóvel deve ser classificado como ativo não circulante investimento (para auferir aluguel) e será uma propriedade para investimento.

Se esse mesmo imóvel fosse adquirido apenas com a intenção de valorização do capital utilizado na sua compra, também seria classificado no ativo não circulante investimento e considerado como uma propriedade para investimento.

E o que seria esse conceito de propriedade para investimento?

Propriedade para Investimento: O bem é mantido para valorização de capital a longo prazo e não para venda a curto prazo. A propriedade para investimento necessariamente será um imóvel, como um terreno ou edifício, para auferir receita de aluguel ou para valorização do capital.

Exemplo: A empresa J4M2 compra um imóvel para investimento, que não será destinado ao uso pela empresa.

Agora, vou colocar um assunto ainda não cobrado em prova! Quem sabe a Esaf não apronta! Contudo, se aprontar, você estará preparado. Vejamos.

Exemplo: A empresa J4M2 pagou R$ 20.000,00 para a indústria Kaprisma, como adiantamento para a produção de um equipamento, cujo valor total é R$ 100.000,00. A diferença (R$ 80.000,00) será paga na entrega do equipamento. Como seriam os lançamentos na empresa J4M2 por ocasião do adiantamento do pagamento e da entrega do equipamento.

I – Por ocasião do adiantamento: nesse caso, será utilizada a conta "Imobilizado em Andamento":

Débito: Imobilizado em Andamento (Ativo Não Circulante Imobilizado) 20.000
Crédito: Caixa ou Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 20.000

II – Por ocasião da entrega do equipamento e pagamento da diferença:

Débito: Equipamentos (Ativo Não Circulante Imobilizado)	100.000
Crédito: Imobilizado em Andamento (Ativo Não Circulante Imobilizado)	20.000
Crédito: Caixa ou Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)	80.000

6.3.2.4. Intangível

Com a publicação da Lei nº 11.638/07, foi criado o grupo Ativo Intangível, onde serão classificados os direitos que tenham por objeto bens **incorpóreos** destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive fundo de comércio adquirido (ágio por expectativa de rentabilidade futura ou goodwill).

Normalmente, o subgrupo intangível do ativo não circulante é constituído pelas seguintes contas, entre outras:

– Marcas;
– Softwares;
– Licenças e franquias;
– Direitos de exploração de recursos minerais;
– Fórmulas;
– Modelos;
– Protótipos;
– Direitos autorais; e
– Gastos com Desenvolvimento.

Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de software), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, a entidade avalia qual elemento é mais significativo.

Exemplos:

1) Software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico é parte integrante do referido equipamento (o elemento mais significativo é a máquina): Ativo Imobilizado.

2) Sistema operacional de um computador (o elemento mais significativo é o computador): Ativo Imobilizado.

3) O software **não é parte integrante do respectivo** hardware: Ativo Intangível.

O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende:

– a definição de ativo intangível; e

Ativo Intangível: bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos

com essa finalidade, inclusive fundo de comércio adquirido.

– os critérios de reconhecimento.

Um ativo será reconhecido como intangível quando:

- – for identificável;
- – for controlado; e
- – gerar benefícios econômicos futuros.

A definição de ativo intangível requer que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill), no caso de ser originado de uma aquisição de uma empresa (investida) por outra (investidora).

Nesse caso, o goodwill não sofrerá amortização e sim teste de recuperabilidade (que será visto adiante), sendo classificado no ativo não circulante intangível do balanço consolidado das empresas (investidora e investida).

No balanço individual da investidora, o goodwill não será destacado do valor do investimento permanente, que é classificado no ativo não circulante investimentos.

Contudo, tenha cuidado, pois **o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.** Esse ágio derivado de expectativa de rentabilidade futura gerado internamente (goodwilll) corresponde a gastos para gerar benefícios econômicos futuros que não atendem os critérios de reconhecimento para se transformarem em um ativo intangível (não são identificáveis e nem são oriundos de direitos contratuais ou outros direitos legais).

Como ficam os gastos com pesquisa e desenvolvimento?

– gastos de pesquisa: classificados como despesa quando incorridos.

– gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo intangível: classificados como despesa quando incorridos.

– gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento: adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Área Contábil-Transpetro-2011-Cesgranrio) A redação atual da Lei Societária estabelece que o Ativo, no Balanço Patrimonial, terá as contas dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados no grupo do Ativo Circulante e do Ativo Não Circulante. Estabelece, ainda, a composição do Ativo Não Circulante por Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

Os novos dizeres da Lei, ratificados definitivamente a partir de maio de 2009, provocaram a eliminação do Ativo, do Grupo do Ativo Permanente e das despesas diferidas, bem como promoveram o desdobramento do Imobilizado em Imobilizado e Intangível.

Essas alterações, acompanhando a tendência contábil internacional, passaram a exigir maiores cuidados para a classificação dos Intangíveis, principalmente para os gerados internamente. Considerando-se os Intangíveis gerados internamente, os gastos incorridos na fase de pesquisa devem ser classificados como:

a) Ativo Intangível.

b) Ativo Imobilizado.

c) Ativo Investimento.
d) despesa antecipada a apropriar em exercício seguinte ou futuro.
e) despesa reconhecida no resultado do exercício em que o gasto ocorreu.

E ai? Alguma dúvida? A alternativa "e" é a correta.

O custo de um ativo intangível adquirido inclui:

– seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, deduzindo-se os descontos comerciais e os abatimentos sobre a referida compra; e
– qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

(+) Preço da Compra
(+) Impostos de Importação
(+) Impostos Não Recuperáveis
(–) Descontos Comerciais sobre Compras
(–) Abatimentos sobre Compras
(+) Custo Atribuível à Preparação do Ativo
Custo do Ativo Intangível

São exemplos de custos diretamente atribuíveis ao ativo intangível:

– Custos de benefícios aos empregados incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);
– Honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
– Custos com teste para verificar se o ativo está funcionado adequadamente.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de um ativo intangível cessa quando esse ativo está em condições operacionais.

São exemplos de gastos que não fazem parte do custo do ativo intangível:

– Custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço, incluindo propaganda e atividades promocionais;
– Custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes, incluindo os custos de treinamento; e
– Custos administrativos e outros custos indiretos, como por exemplo os salários do pessoal administrativo.

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Petrobras-2011-Cesgranrio) A Companhia de Aviação Alta Linhas Áreas S.A., que adquiriu o direito de aterrissagem em aeroportos nacionais, mediante subvenção governamental, informou:

Custo nominal do direito de aterrissagem	R$ 100.000,00
Valor de negociação do direito, estimado em	R$ 200.000,00
Registro do contrato nos órgão competentes	R$ 20.000,00
Gastos no preparo dos parques de estacionamento	R$ 150.000,00

Para a solução do caso proposto, admita que:

• a resposta deve ser embasada nos dizeres do CPC 04 – Ativos intangíveis.
• não existe nenhum outro CPC específico para o caso apresentado.

Considerando-se exclusivamente as informações recebidas, esse intangível deve ser registrado pela contabilidade, em reais, por:

a) 100.000,00.
b) 120.000,00.
c) 200.000,00.
d) 270.000,00.
e) 350.000,00.

O custo nominal do direito de aterrissagem é o que deverá ser reconhecido na resolução da questão, tendo em vista que é, efetivamente, o custo previsto.

Além disso, houve mais dois gastos para "colocar o ativo em condições operacionais": o registro do contrato no órgãos competentes (R$ 20.000,00) e os gastos no preparo dos parques para estacionamento (R$ 150.000,00).

Portanto, o custo do direito de aterrissagem registrado no ativo intangível será:

Custo Nominal do Direito de Aterrissagem	R$ 100.000,00
Registro do contrato nos órgão competentes	R$ 20.000,00
Gastos no preparo dos parques de estacionamento	R$ 150.000,00
Custo do Ativo Intangível	**R$ 270.000,00**

A alternativa "d" é a correta.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Contadoria-TRF 1R-2011-FCC) Os direitos obtidos por uma empresa relacionados à exploração de recursos minerais são classificados, no balanço,

a) como item de Resultado de Exercício Futuro.
b) obrigatoriamente, como item dedutível do Passivo assumido na concessão.
c) como item do Ativo Intangível.
d) em conta do Imobilizado como propriedade de terceiros.
e) em conta de Despesa Diferida pelos gastos de instalação.

Os direitos obtidos por uma empresa relacionados à exploração de recursos minerais são classificados, no balanço, como item do **ativo não circulante intangível.** A alternativa "c" é a correta.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Contabilidade-TRT 24R-2011-FCC) São ativos intangíveis:

a) participações societárias.
b) construções em andamento e bibliotecas.
c) ferramentas, computadores, máquinas e equipamentos.
d) ações e arrendamento mercantil.
e) marcas, patentes e fundo de comércio.

Participações societárias: ativo não circulante investimentos (se forem sem intenção de venda) ou ativo circulante (se forem mantidas para negociação ou disponíveis para venda).

Construções em andamento e bibliotecas: ativo não circulante imobilizado.

Ferramentas, computadores, máquinas e equipamentos: ativo não circulante imobilizado.

Ações: ativo circulante.

Arrendamento Mercantil: o bem objeto do arrendamento mercantil financeiro, normalmente, é classificado no ativo não circulante imobilizado da arrendatária.

Marcas, patentes e fundo de comércio: ativo não circulante intangível.

A alternativa "e" é a correta.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Contadoria-TRF 1R-2011-FCC) Os direitos obtidos por uma empresa relacionados à exploração de recursos minerais são classificados, no balanço,

a) como item de Resultado de Exercício Futuro.
b) obrigatoriamente, como item dedutível do Passivo assumido na concessão.
c) como item do Ativo Intangível.
d) em conta do Imobilizado como propriedade de terceiros.
e) em conta de Despesa Diferida pelos gastos de instalação.

Os direitos obtidos por uma empresa relacionados à exploração de recursos minerais são classificados, no balanço, como item do **ativo não circulante intangível.** A alternativa "c" é a correta.

6.3.2.5. Diferido (extinto pela Lei nº 11.941/09)

De acordo com a Lei das S.A., **o saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização**, e também estarão sujeitos ao **teste de recuperabilidade.**

Além disso, de acordo com o CPC 13 – Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Lei nº 11.941/09 (que alteraram a Lei das S.A.), os gastos ativados que não possam ser reclassificados para outro grupo de ativos, devem ser baixados no balanço de abertura, na data de transição, mediante o registro do valor contra lucros ou prejuízos acumulados, líquido dos efeitos fiscais ou mantidos nesse grupo até sua completa amortização.

Contas do Ativo Diferido:

1 – Que puderem ser classificadas em outro grupo de contas: serão alocadas para esse grupo (Ex: Ativo Não Circulante Intangível);

2 – Caso não possam ser classificadas em outro grupo de contas:

2.1 – Poderão permanecer no Ativo Diferido até sua completa amortização (estarão sujeitas ao teste de recuperabilidade).

Lançamento da amortização:

Débito: Despesas com Amortização (Despesa)

Crédito: Amortização Acumulada (Ativo Diferido – Retificadora)

2.2 – Poderão ter seus saldos baixados em contrapartida à conta "Lucros ou Prejuízos

Acumulados".

Lançamento:

Débito: Lucros ou Prejuízos Acumulados (Patrimônio Líquido)

Crédito: Conta do Ativo Diferido (Ativo Diferido)

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Petrobras-2011-Cesgranrio) O Ativo Diferido foi revogado da estrutura do Balanço Patrimonial, a partir de 2009, pela nova redação da Lei nº 6.404/76, dada pela Lei nº 11.941/09, estabelecendo que o saldo das contas do Ativo Diferido existente nas sociedades anônimas, que não puder ser alocado a outro grupo de contas, em 31 de dezembro de 2008, poderá

a) permanecer no ativo sob essa classificação.
b) ser remanejado para o Patrimônio Líquido / Ajustes Patrimoniais.
c) ser considerado como despesa efetiva do exercício.
d) ter o saldo transferido para Lucros Acumulados / Ajustes Anteriores.
e) ter sua reclassificação como Ativo Não Circulante / Investimentos.

De acordo com a Lei das S.A., **o saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização.** A alternativa "a" é a correta.

6.3.3. Passivo Circulante

O Passivo Circulante corresponde às **obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, quando vencerem no exercício seguinte**.

Exemplos:

– Obrigações com Fornecedores: duplicatas a pagar, fornecedores.
– Obrigações Financeiras: promissórias a pagar, financiamentos, empréstimos bancários.
– Obrigações Trabalhistas: salários a pagar, encargos sociais a recolher.
– Obrigações Fiscais: ICMS a recolher, IPI a recolher, PIS a recolher, COFINS a recolher, IRRF a recolher, ISS a recolher, IR a pagar.
– Obrigações com Sócios e Acionistas: Dividendos a pagar, participações estatutárias a pagar.
– Provisões: Provisão para o 13º salário, provisão para férias, provisão para o imposto de renda, provisão para a contribuição social sobre o lucro líquido, provisão para contingências.
– Outras Obrigações: Adiantamentos de clientes, aluguéis a pagar, multas a pagar.

6.3.4. Passivo Não Circulante

As obrigações serão classificadas no passivo não circulante, se tiverem **vencimento após o término do exercício seguinte, observado o disposto no parágrafo único do artigo 179 da Lei nº 6.404/76 (a exceção do ciclo operacional).**

O passivo não circulante será dividido em longo prazo e em receitas diferidas.

Exemplos: duplicatas a pagar de longo prazo, promissórias a pagar de longo prazo, empréstimos a pagar de longo prazo, financiamentos a pagar de longo prazo, debêntures a pagar de longo prazo, etc.

Portanto, as regras para classificação em passivo circulante (curto prazo) e não circulante longo prazo são as mesmas adotadas para o ativo circulante:

Passivo Circulante: obrigações com vencimento até o término do exercício seguinte ou até 12 meses.

Passivo Não Circulante Longo Prazo: obrigações com vencimento após o término do exercício seguinte ou após 12 meses.

Exceção: Ciclo operacional da empresa.

Exemplo: Se a empresa possui um ciclo operacional de 2 anos, serão classificadas no passivo circulante (curto prazo) as obrigações com vencimento em até 2 anos e serão classificadas no passivo não circulante longo prazo as obrigações com vencimento após 2 anos.

E o que seria o passivo não circulante "receitas diferidas". Vamos estudá-lo.

6.3.4.1. Resultados de Exercícios Futuros (extinto pela Lei nº 11.941/09)

De acordo com o art. 181 Lei nº 6.404/76, antes das alterações Lei nº 11.941/09, eram classificadas como resultados de exercício futuro as receitas de exercícios futuros (**receitas antecipadas**), **diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes (contas retificadoras).**

Ou seja, neste grupo, deveriam constar **quantias recebidas que não seriam, em hipótese alguma, devolvidas pela empresa nem representariam obrigações de sua parte de entregar bens ou serviços.** Além disso, esses recebimentos deveriam referir-se a operações que afetassem o patrimônio nos exercícios seguintes.

A Lei nº 11.941/09 também incluiu o art. 299-B na Lei das S.A.:

> Art. 299-B. O saldo existente no resultado de exercício futuro em 31 de dezembro de 2008 deverá ser reclassificado para o passivo não circulante em conta representativa de receita diferida.
> Parágrafo único. O registro do saldo de que trata o caput deverá evidenciar a receita diferida e o respectivo custo diferido.

Ou seja, com a publicação da Lei nº 11.941/09, contas classificadas em Resultados de Exercícios Futuros (REF) deverão ser reclassificadas no passivo não circulante, em conta representativa de receita diferida (passivo não circulante "receitas diferidas").

Exemplo: A empresa J4M2 alugou, em 01/07/2010, um imóvel para a empresa Kaprisma Ltda., que pagou antecipadamente um ano (12 meses) de aluguel no valor de R$ 60.000,00. No contrato havia uma cláusula de não obrigatoriedade de devolução do valor pago

antecipadamente caso o contrato fosse desfeito. Logo, os lançamentos a serem efetuados na J4M2 serão:

I – No recebimento do valor adiantado (01/07/2010):

Débito: Banco Conta Movimento (Ativo Circulante) 60.000

Crédito: Aluguéis Recebidos Antecipadamente (Passivo Não Circulante Receitas Diferidas) 60.000

II – Mensalmente, quando as receitas forem realmente auferidas (Princípio da Competência), e, o lançamento será o seguinte:

Receita Mensal Auferida = 60.000/12 meses = 5.000

Débito: Aluguéis Recebidos Antecipadamente (Passivo Não Circulante Receitas Diferidas) 5.000

Crédito: Receita de Aluguéis (Receita) 5.000

Exemplo: Suponha, agora, que a empresa J4M2 alugou seu imóvel por intermédio de uma administradora de imóveis (com as mesmas regras contratuais), que cobra 10% de taxa de administração, e que, além disso, a empresa Kaprisma Ltda. pagou o aluguel referente a janeiro de 2011, no valor de R$ 5.000,00, em dezembro de 2010. O lançamento em dezembro de 2010, na J4M2, seria o seguinte:

Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 4.500

Débito: Custo dos Aluguéis Recebidos Antecipadamente (Passivo Não Circulante Receitas Diferidas-Retificadora) 500

Crédito: Aluguéis Recebidos Antecipadamente (Passivo Não Circulante Receitas Diferidas) 5.000

Cabe ressaltar que não devem ser incluídos no "Passivo Não Circulante Receitas Diferidas" os valores que possuam alguma obrigatoriedade futura de entrega de bens e serviços ou de devolução pela entidade.

Assim, por exemplo, a conta "Adiantamento de Clientes", que corresponde a uma conta de fornecimento de bens ou serviços, é uma conta do Passivo Circulante.

6.3.5. Patrimônio Líquido

O Patrimônio Líquido, também conhecido como **Capital Próprio ou Capital Efetivo, corresponde a recursos originários dos sócios e os rendimentos auferidos pela empresa**. Somente constitui obrigação exigível da empresa em caso de extinção da mesma ou retirada do sócio.

A Lei nº 11.638/07 também trouxe mudanças em relação ao Patrimônio Líquido, que passa a ser composto pelos seguintes subgrupos: **capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.**

6.3.5.1. Capital Social

O Capital Social corresponde à parte do Patrimônio Líquido formada por **ações subscritas pelos sócios na constituição ou no aumento do capital de uma sociedade anônima.**

O Capital Social é dividido em duas partes:

– **Capital a Realizar (ou a Integralizar ou Não Realizado):** corresponde às ações subscritas que ainda não foram realizadas (integralizadas) pelos acionistas.
– **Capital Realizado (ou Integralizado):** corresponde às ações subscritas e realizadas pelos acionistas (**mínimo de 10%**) ou quaisquer outros bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

Capital Subscrito (Capital Social) = Capital que os sócios garantiram (assinaram ou subscreveram) para a abertura da empresa.

Capital Autorizado = Capital máximo autorizado no estatuto ou contrato social.

Repare que o capital subscrito pode ser menor ou igual ao capital autorizado, ou seja, a entidade pode ter um capital autorizado em estatuto no valor de R$ 100.000,00, mas os sócios só terem realizado a subscrição de R$ 80.000,00.

O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária, ou seja, é o capital autorizado (autorizado em estatuto).

A autorização deverá especificar:

– o limite de aumento, em valor do capital ou em número de ações, e as espécies e classes das ações que poderão ser emitidas;
– o órgão competente para deliberar sobre as emissões, que poderá ser a assembleia geral ou o conselho de administração;
– as condições a que estiverem sujeitas as emissões; e
– os casos ou as condições em que os acionistas terão direito de preferência para subscrição, ou de inexistência desse direito.

O limite de autorização, quando fixado em valor do capital social, será anualmente corrigido pela assembleia geral ordinária, com base nos mesmos índices adotados na correção do capital social.

O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembleia geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle.

6.3.5.2. Reservas de Capital

As Reservas de Capital correspondem **a valores recebidos dos proprietários ou de terceiros, isto é, são "receitas" que, entretanto, não são tratadas desta maneira, visto que não transitam pelas contas de resultado, sendo contabilizadas diretamente no Patrimônio Líquido**.

De acordo com art. 182, § 1º, da Lei nº 6.404/76, serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

i) a **contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias** (**Reserva de Ágio na Emissão de Ações**).

ii) o **produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição** (**Reserva de Alienação de Bônus de Subscrição e Reserva de Alienação de Partes Beneficiárias**).

Bônus de Subscrição: são títulos de crédito emitidos por companhias no limite do capital autorizado no estatuto, que dão aos seus titulares o direito de subscreverem ações da companhia, mediante a apresentação do referido título e o pagamento do preço de emissão das ações (os atuais acionistas têm preferência na aquisição dos bônus).

Partes Beneficiárias: são títulos de crédito sem valor nominal, emitidos por companhias fechadas, por um prazo máximo de dez anos, que conferem a seus titulares o direito de participação, no máximo em 10%, nos lucros das referidas companhias. Caso não sejam resgatados no prazo de sua emissão, serão convertidos em ações da companhia, podendo haver ágio na emissão de ações. Cabe ressaltar que as partes beneficiárias só darão origem à Reserva de Capital se forem vendidas, ou seja, se forem atribuídas gratuitamente a acionistas ou terceiros, não darão origem à Reserva de Capital.

As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I – absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros;

II – resgate, reembolso ou compra de ações;

III – resgate de partes beneficiárias;

IV – incorporação ao capital social;

V – pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada.

VI – A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

Atenção!

i) **o prêmio recebido na emissão de debêntures não é mais reserva de capital (Reserva de Prêmios Recebidos na Emissão de Debêntures) – ATENÇÃO!!! Revogado pela Lei nº 11.638/07.**

ii) **as doações e as subvenções para investimento** não são mais reservas de capital **(Reserva**

de Doações para Investimento e Reserva Subvenções para Investimento) – ATENÇÃO!!! Revogado pela Lei nº 11.638/07.

A partir de 01/01/2008, os incisos "c" e "d" do § 1º do art. 182, da Lei nº 6.404/76, foram revogados. Portanto, **as doações e subvenções para investimento e os prêmios na emissão de debêntures NÃO serão mais classificados como reservas de capital**, devendo ser registrados como **receitas do exercício, de acordo com o Princípio da Competência**.

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Petrobras-2011-Cesgranrio) Quando se deseja registrar o valor excedente entre o preço de subscrição e o valor nominal das ações, que os acionistas pagam à Companhia, tal valor deve ser registrado em conta de

a) capital social.
b) capital subscrito.
c) reserva de capital.
d) reserva de incentivos fiscais.
e) ajustes de avaliação patrimonial.

O valor excedente entre o preço de subscrição e o valor nominal das ações é justamente o ágio na emissão de ações, sendo classificado como reserva de capital. A alternativa "c" é a correta.

6.3.5.3. Ajustes de Avaliação Patrimonial

A criação dos ajustes de avaliação patrimonial é uma das grandes inovações trazidas pela Lei nº 11.638/07, pois, a partir de 01/01/2008, serão classificados como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computados no resultado do exercício, em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo em decorrência da sua avaliação a valor justo.

Os ajustes de avaliação patrimonial são contrapartidas de aumentos ou reduções de ativos e passivos, ou seja, podem ter natureza devedora ou credora. Caso tenham natureza devedora, os ajustes de avaliação patrimonial serão uma conta retificadora do patrimônio líquido.

Como regra geral, os valores registrados nessa conta deverão ser transferidos para o resultado do exercício à medida que os ativos e passivos que lhes deram origem forem sendo realizados.

Essa conta não corresponde a uma conta de reserva, uma vez que seus valores não transitam pelo resultado.

Outra observação importante a fazer em relação aos ajustes de avaliação patrimonial é que possuem sua constituição determinada na própria Lei das S.A., conforme abaixo:

– Ajustes de instrumentos financeiros:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes

> critérios:
> I – as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:
> a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; (...)

Portanto, **exemplos de valores a serem registrados nessa conta são as variações de preço de mercado dos instrumentos financeiros, quando destinados à venda futura.**

– Ajustes decorrentes de normas expedidas pela CVM:

> Art. 182. (...)
> § 3º. Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177.

Portanto, essa conta **destina-se a receber as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo, enquanto não computadas no resultado do exercício, obedecendo ao regime de competência.**

Exemplo: A empresa J4M2 comprou 10.000 ações da Petrobrás (PETR4), na Bolsa de Valores de São Paulo, por R$ 20,00, em 31/10/2008, que ficaram disponíveis para venda. Em 31/12/2008, as ações estavam sendo negociadas em bolsa por R$ 25,00. Efetue os lançamentos relativos a esta operação.

Em 31/10/2008:
Débito: Investimentos Temporários – Ações PETR4 (Ativo Circulante) 200.000
Crédito: Bancos (Ativo Circulante) 200.000
(10.000 x R$ 20,00)

Em 31/12/2008:
Débito: Investimentos Temporários – Ações PETR4 (Ativo Circulante) 50.000
Crédito: Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL) 50.000
(R$ 250.000,00 – R$ 200.000,00)

Supondo que, em 31/01/2009, as referidas ações estavam sendo negociadas a R$ 19,00, teríamos:

Débito: Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL) 60.000
Crédito: Investimentos Temporários – Ações PETR4 (Ativo Circulante) 60.000

(R$ 190.000,00 – R$ 250.000,00)

Já caiu em prova!

(Técnico de Contabilidade Júnior-Petrobras-2011-2-Cesgranrio) A conta Ajustes de Avaliação Patrimonial foi introduzida na contabilidade brasileira através da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. As declarações abaixo atendem plenamente ao conceito da conta ajuste de avaliação patrimonial, EXCETO:

a) Como regra geral, os valores registrados nessa conta deverão ser transferidos para o resultado do exercício à medida que os ativos e passivos que lhes deram origem forem sendo realizados.

b) Exemplo de valores a serem registrados nessa conta são as variações de preço de mercado dos instrumentos financeiros, quando destinados à venda futura.

c) Essa conta não corresponde a uma conta de reserva, uma vez que seus valores não transitam pelo resultado.

d) Destina-se a receber as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo, enquanto não computadas no resultado do exercício, obedecendo ao regime de competência.

e) Por tratar-se de uma conta que registra as contrapartidas de receitas e despesas decorrentes das variações de preço de ativos e passivos da entidade, seu saldo, ao final do período, deve ser encerrado contra a conta de resultado.

Alguma dúvida? A resposta é a alternativa "e".

Já caiu em prova!

(AFC-CGU-2008-Esaf-Adaptada) Em relação a estrutura, conteúdo e classificação das contas patrimoniais, julgue os itens que se seguem e marque, com V para os verdadeiros e F para os falsos, a opção que corresponde à sequência correta.

I. No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos: ativo circulante; ativo realizável a longo prazo; ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido.

II. O patrimônio líquido pode ser dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

III. No ativo imobilizado, serão registrados os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

IV. Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição, o prêmio recebido na emissão de debêntures e as doações e as subvenções para investimento.

V. Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

a) V,V,F,F,F
b) F,V,V,F,F
c) F,F,V,F,F
d) V,F,F,V,V
e) F,F,V,V,V

Vamos analisar as alternativas:

I. No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos: ativo circulante; ativo realizável a longo prazo; ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido.

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

Logo, o item é **falso.**

II. O patrimônio líquido pode ser dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Art. 178, § 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos

d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Logo, o item é **verdadeiro.**

III. No ativo imobilizado, serão registrados os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens. Logo, o item é verdadeiro.

IV. Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição, **o prêmio recebido na emissão de debêntures e as doações e as subvenções para investimento.**

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º. Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valo nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias; e

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição.

Logo, o item é **falso.**

V. Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

Art. 182, § 3º. Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177.

Logo, o item é **falso.**
A alternativa "b" é a correta.

6.3.5.4. Reservas de Lucros

As reservas de lucros representam a retenção de parcelas provenientes de ganhos do período, com o objetivo de preservar o Patrimônio Líquido de uma sociedade, para posterior destinação.

Serão classificadas como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia. Ou seja, as contas de reservas são constituídas a partir da conta "Lucros Acumulados".

As reservas de lucros são:

– **Reserva Legal;**
– **Reservas Estatutárias;**
– **Reservas para Contingências;**
– **Reserva de Incentivos Fiscais;**
– **Reserva de Retenção de Lucros;**
– **Reserva de Lucros a Realizar;**
– **Reserva Especial de Dividendos Obrigatórios** Não Distribuído**s;**
– **Reserva Específica de Prêmio na Emissão de Debêntures (*).**

(*) De acordo com a Lei nº 11.941/09, ainda há a Reserva Específica de Prêmio na Emissão de Debêntures.

O saldo das reservas de lucros, exceto para as Contingências, de Incentivos Fiscais, de Lucros a Realizar e a Específica de Prêmio na Emissão de Debêntures, não poderá ultrapassar o capital social da empresa.

Caso este limite seja atingido, a assembleia deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou aumento do capital social, ou na distribuição de dividendos.

Aqui, há que se ressaltar que a reserva específica de prêmio na emissão de debêntures foi prevista na Lei nº 11.941/09 e não está no texto da Lei das S.A.

De acordo com o texto da Lei das S.A (art. 190):

> "O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos."

6.3.5.4.1. Reserva Legal

Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer destinação, na constituição da reserva legal, sendo que o saldo dessa reserva não poderá exceder 20% do capital social mais a sua correção monetária. A Reserva Legal é a única reserva obrigatória da empresa.

A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e **somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.**

Há também o limite facultativo da Reserva Legal, que corresponde a 30% do capital social, isto é, se o **saldo da Reserva Legal acrescido das Reservas de Capital (exceto correção monetária do capital) atingir o limite de 30% do Capital Social, a destinação dos lucros à constituição da Reserva Legal tornar-se-á facultativa.**

O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados e pelas reservas de lucros, nessa ordem, devendo a reserva legal ser a última reserva de lucro a ser utilizada para absorver o prejuízo.

Importante para a prova!

I – Constituição da Reserva Legal = 5% x Lucro Líquido do Exercício

II – Limite Obrigatório = 20% x Capital Social

III – Limite Facultativo = 30% x Capital Social

IV – Quando nenhum dos dois limites for atingido, a empresa será obrigada a constituir a reserva.

V – Se o limite obrigatório for atingido antes de calculado o valor da reserva legal do exercício, a empresa não poderá constituir a reserva.

VI – Se o limite obrigatório for atingido no processo de constituição da reserva, a empresa não poderá constituí-la em valor superior a 20% do Capital Social (que é o limite obrigatório).

VII – Se o limite obrigatório não for atingido, mas o facultativo sim, a empresa poderá decidir por constituir ou não a reserva.

A Esaf considera que o valor a ser utilizado como base de cálculo para o cálculo dos limites da reserva legal é o capital social.

Já caiu em prova!

(AFC-STN-2005-Esaf) A Cia. Comercial SST terminou o exercício social com lucro líquido de R$ 120.000,00, devendo constituir a reserva legal nos termos da lei, para fins de elaboração de suas Demonstrações Financeiras. O Patrimônio Líquido da referida empresa tem o valor de R$ 224.000,00, e é composto das seguintes contas:

Capital Social	R$ 200.000,00
Capital a Integralizar	R$ 50.000,00
Reservas de Capital	R$ 21.000,00
Reservas de Reavaliação	R$ 6.000,00
Reserva Legal	R$ 35.000,00
Reservas Estatutárias	R$ 1.000,00

Lucros AcumuladosR$ 11.000,00

Com base na situação supra descrita, a empresa deverá contabilizar na conta Reserva Legal

a) R$ 6.000,00, pois deverá ser constituída com destinação de 5% do lucro líquido do exercício.

b) R$ 5.000,00, pois não deverá ultrapassar 20% do capital social.

c) R$ 4.000,00, pois somada às reservas de capital, não deverá ultrapassar 30% do capital social.

d) R$ 3.000,00, pois somada às outras reservas de lucro e às reservas de capital, não deverá ultrapassar 30% do capital social.

e) R$ 0,00, pois a reserva legal não deverá ultrapassar 20% do capital social realizado.

Empresa: Cia. Comercial SST

Lucro Líquido = R$ 120.000,00

Patrimônio Líquido = R$ 224.000,00

Capital Social	R$ 200.000,00
Capital a Integralizar	R$ 50.000,00
Reservas de Capital	R$ 21.000,00
Reservas de Reavaliação	R$ 6.000,00
Reserva Legal	R$ 35.000,00
Reservas Estatutárias	R$ 1.000,00
Lucros Acumulados	R$ 11.000,00

Reserva Legal = ?

I – Cálculo do limite obrigatório da Reserva Legal em relação ao Capital Social (antes da distribuição do Lucro Líquido):

Reserva Legal = 35.000

A Esaf considera que a base de cálculo dos limites é o capital social.

Limite Obrigatório = 20% do Capital Social = 20% x 200.000 = 40.000

Por esta regra (20%), a empresa só poderá transferir para a Reserva Legal, no máximo, mais R$ 5.000,00 (40.000 – 35.000).

II – Cálculo do percentual da soma Reserva Legal + Reservas de Capital (antes da distribuição do Lucro Líquido), em relação ao Capital Social – Limite Facultativo:

Reserva Legal + Reservas de Capital = 35.000 + 21.000 = 56.000

Limite Facultativo = 30% do Capital Social = 30% x 200.000 = 60.000

Por esta regra (facultativa), a empresa ainda pode transferir até R$ 4.000,00 (60.000 – 56.000) para a Reserva Legal.

III – Cálculo do valor transferido para a Reserva Legal (após a distribuição dos lucros):

Lucro Líquido = 120.000

Reserva Legal = 5% do Lucro Líquido = 5% x 120.000 = 6.000

Entretanto, de acordo com o limite obrigatório, a empresa só poderá transferir até R$ 5.000,00 do Lucro Líquido para a Reserva Legal.

IV – Análise das alternativas:

a) **R$ 6.000,00**, pois deverá ser constituída com destinação de 5% do lucro líquido do exercício. A alternativa é **FALSA,** pois é necessário observar o limite obrigatório de 20% do Capital Social.

b) R$ 5.000,00, pois não deverá ultrapassar 20% do capital social. A alternativa é VERDADEIRA.

c) R$ 4.000,00, pois somada às reservas de capital, **não deverá** ultrapassar 30% do capital social. A alternativa é **FALSA,** pois este limite é facultativo.

d) R$ 3.000,00, pois somada às outras reservas de lucro e às reservas de capital, não deverá ultrapassar 30% do capital social. A alternativa é **FALSA.**

e) R$ 0,00, pois a reserva legal não deverá ultrapassar 20% do capital social realizado. A alternativa é **FALSA.**

A alternativa "b" é a correta.

6.3.5.4.2. Reservas Estatutárias

As Reservas Estatutárias são reservas de lucros constituídas tomando como **base de cálculo o lucro líquido do exercício, de acordo com previsão do estatuto social da companhia**.

O estatuto poderá criar reservas desde que, para cada uma:

I – indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade;

II – fixe os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição; e

III – estabeleça o limite máximo da reserva.

Esta reserva não poderá ser constituída em prejuízo do dividendo obrigatório.

6.3.5.4.3. Reserva para Contingências

A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, **destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado**.

A proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva.

A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda.

Já caiu em prova!

(Contador Júnior-Companhia Potiguar de Gás-2006-FGV) Analise as afirmativas a seguir:

I. A provisão para contingências corresponde a perdas já incorridas, mas ainda não desembolsadas.

II. A reserva para contingências corresponde a perdas já incorridas, mas ainda não desembolsadas.

III. Provisão para contingências e reservas para contingências são sinônimos.

Assinale:

a) se nenhuma afirmativa estiver correta.

b) se somente a afirmativa I estiver correta.

c) se somente a afirmativa II estiver correta.

d) se somente a afirmativa III estiver correta.

e) se todas as afirmativas estiverem corretas.

Questão muito boa que trata da diferença entre a provisão para contingências e a reserva para contingências. Vamos aos conceitos:

Reservas para Contingências (art. 195, da Lei nº 6.404/76): A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de **reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.**

Provisões para Contingências: se essa possibilidade existe e deve-se a **algum fato gerador contábil já ocorrido** e, ainda, se o possível desembolso ou perda de ativo pode ser razoavelmente mensurado em reais, precisa ser contabilizado dentro do regime de competência, mediante constituição de uma provisão, a débito do resultado, como a Provisão para Garantias de Produtos Vendidos e a Provisão para Contingências Fiscais e Trabalhistas.

Portanto, atenção na hora da prova para não confundir uma com a outra.

Reserva de Contingências: conta do Patrimônio Líquido (é uma reserva de lucros).

Provisões para Contingências: é uma obrigação da empresa, ou seja, é uma provisão classificada no passivo exigível.

Vamos analisar as alternativas:

I. A provisão para contingências corresponde a perdas já incorridas, mas ainda não desembolsadas.

O item é verdadeiro, pois, na provisão para contingências o fato gerador (perda) já ocorreu, mas ainda não houve o pagamento.

II. A reserva para contingências corresponde a perdas já incorridas, mas ainda não desembolsadas.

O item é **falso,** pois, na reserva para contingências as perdas ainda não ocorreram e pode

ser que ocorram.

III. Provisão para contingências e reservas para contingências são sinônimos.

O item é **falso.**

A alternativa "b" é a correta.

6.3.5.4.4. Reserva de Incentivos Fiscais

A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.

Além disso, pelo Regime Tributário de Transição (RTT) (*), a empresa deverá manter o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício **decorrente de doação ou subvenção na reserva de incentivos fiscais.**

(*) De acordo com a Lei nº 11.941/09, fica instituído o Regime Tributário de Transição (RTT), que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07 e pela Lei nº 11.941/09.

Além disso, as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e pela Lei nº 11.941/09, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Ainda de acordo com a Lei nº 11.941/09, **a pessoa jurídica deverá excluir o valor da doação ou subvenção governamental reconhecido como receita do período da base de cálculo do lucro real, para apuração dos tributos sobre o lucro, exceto se a doação ou subvenção tiver uma destinação diversa da prevista na referida Lei.**

Finalmente, **a subvenção relacionada a ativo depreciável deve ser reconhecida como receita ao longo do período da vida útil do bem e na mesma proporção de sua depreciação.**

Exemplo:

Doações Governamentais = R$ 100.000,00 (suponha que toda a receita de doações e subvenções governamentais será reconhecida no período, de acordo com o Regime de Competência).

Lucro Líquido do Exercício = R$ 200.000,00 (sem considerar as Doações e Subvenções Governamentais).

I – Lançamento após as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09:

Débito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante) 100.000

Crédito: Outras Receitas (Receita – Conta de Resultado) 100.000

I.1 – Transferência do Lucro Líquido do Exercício para o Patrimônio Líquido:

Débito: Lucro Líquido do Exercício (Receita – Conta de Resultado) 300.000
Crédito: Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido) 300.000

I.2 – Transferência do valor correspondente a doações ou subvenções governamentais para a "Reserva de Incentivos Fiscais":
Débito: Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido) 100.000
Crédito: Reserva de Incentivos Fiscais (Patrimônio Líquido) 100.000

Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser em conta específica do passivo.
Exemplo: Doação de um terreno pela prefeitura de Far Far Away.
Lançamento:
Débito: Terrenos (Ativo Não Circulante – Imobilizado)
Crédito: Receitas Diferidas (Passivo Não Circulante)

Quando os requisitos forem cumpridos, a empresa poderá reconhecer a subvenção no resultado. O lançamento seria:
Débito: Receitas Diferidas (Passivo Não Circulante)
Crédito: Receita de Subvenções (Receita)

Já caiu em prova!

(Analista de Controle Externo-Auditoria Governamental-TCU-2008-Cespe) Considerando-se as atuais disposições da Lei das Sociedades por Ações, é correto afirmar que as subvenções para investimentos passam a integrar o resultado, constituindo, obrigatoriamente, base de cálculo para os tributos sobre os lucros e para a distribuição dos dividendos.

Repare que o erro do item está no final, ou seja, as subvenções para investimentos passam a integrar o resultado (não são mais reservas de capital), **mas devem ser excluídas da base de cálculo do lucro real, para apuração dos tributos sobre o lucro, exceto se a doação ou subvenção tiver uma destinação diversa da prevista na referida Lei.** O item está errado.

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Petrobras-2011-Cesgranrio) A Indústria Famosa S.A. recebeu do governo federal, em dinheiro, subvenção governamental para a implantação de unidade fabril em um ente da Federação, considerado estratégico pelo Executivo Federal, para o desenvolvimento sustentado da região.
Admita que exista a necessidade de que essa subvenção não seja distribuída ou de qualquer forma repassada aos sócios (acionistas), sendo sua retenção considerada indispensável.
O registro contábil dessa retenção da subvenção governamental, desconsiderando as formalidades do lançamento, é o seguinte:

	Conta a débito	Conta a crédito
a)	Caixa	Reserva de Incentivos Fiscais
b)	Reserva de Incentivos Fiscais	Resultado do Exercício
c)	Resultado do Exercício	Reserva de Subvenções
d)	Subvenções Governamentais	Reserva de Subvenções
e)	Lucros ou Prejuízos Acumulados	Reserva de Incentivos Fiscais

O lançamento, nessa situação, seria:

Débito: Lucros ou Prejuízos Acumulados (Patrimônio Líquido)

Crédito: Reserva de Incentivos Fiscais (Patrimônio Líquido)

A alternativa "e" é a correta.

6.3.5.4.5. Reserva de Retenção de Lucros ou Reserva Orçamentária ou Reserva de Investimentos ou Reserva de Expansão

A Reserva de Retenção de Lucros é constituída para **atender aos planos de expansão da empresa (projeto de investimento), devendo estar justificada com orçamento de capital da empresa, ser proposta pela administração e ser aprovada pela assembleia geral.**

O orçamento poderá ser aprovado pela assembleia geral ordinária que deliberar sobre o balanço do exercício e revisado anualmente, quando tiver duração superior a um exercício social.

A Reserva de Retenção de Lucros e a Reserva Estatutária não poderão ser constituídas em prejuízo do dividendo obrigatório.

6.3.5.4.6. Reserva de Lucros a Realizar

No exercício em que o montante do dividendo obrigatório ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

A finalidade da Reserva de Lucros a Realizar é postergar o pagamento de dividendos sobre os lucros que não se realizarão financeiramente no exercício social subsequente.

Considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

– o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial;

– o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

Cabe ressaltar que a constituição desta reserva é facultativa, ou seja, mesmo havendo lucros que não serão realizados no exercício seguinte, poderá não haver postergação do pagamento dos dividendos, caso a empresa opte por não constituir a reserva.

A Reserva de Lucros a Realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório ou para compensação de prejuízos de períodos subsequentes.

Finalmente, os lucros registrados na Reserva de Lucros a Realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.

6.3.5.4.7. Reserva Especial de Dividendos Obrigatórios Não Distribuídos

A Reserva Especial será constituída quando a empresa não possuir recursos financeiros para pagar os dividendos devidos aos acionistas.

Neste caso, os lucros não distribuídos como dividendos serão registrados como Reserva Especial e, caso não sejam absorvidos por prejuízos futuros, deverão ser pagos como dividendos assim que a situação financeira da empresa permitir.

6.3.5.4.8. Reserva Específica de Prêmio na Emissão de Debêntures

A empresa, optante pelo Regime Tributário de Transição (RTT), deverá manter o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente do prêmio na emissão de debêntures em reserva de lucros específica, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.

De acordo com a Lei nº 11.941/09, **a pessoa jur**ídica deverá excluir o valor do prêmio na emissão de debêntures **reconhecido como receita do período da base de cálculo do lucro real, para apuração dos tributos sobre o lucro, exceto se o prêmio na emissão de debêntures tiver uma destinação diversa da prevista na referida Lei.**

6.3.5.5. Ações em Tesouraria

Ações em tesouraria são as ações da empresa adquiridas pela própria empresa e mantidas em tesouraria.

As ações em tesouraria que excederem o saldo de lucros e reservas, exceto a legal, de lucros a realizar e a especial para dividendos obrigatórios não distribuídos, devem ser vendidas no prazo de três meses, a contar da aprovação do balanço em que se apurar o excesso. Caso não seja feito dentro desse prazo, as ações excedentes serão canceladas.

As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido (retificadoras do patrimônio líquido) que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

As ações em tesouraria não terão direito a dividendo e a voto e o resultado obtido na venda de tais ações não deve transitar pelo resultado do exercício, devendo ser registrado em reservas ou lucros acumulados.

Exemplo: A empresa J4M2 adquiriu 10.000 ações próprias por R$ 5,00 cada. Nesse caso, o lançamento seria:

Ações de Tesouraria = 10.000 ações x R$ 5,00 = R$ 50.000,00

Débito: Ações em Tesouraria (Patrimônio Líquido – Retificadora)	50.000	
Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)		50.000

Caso a J4M2, posteriormente, venda as ações adquiridas por R$ 6,00, haverá um ágio na alienação das ações em tesouraria, que deverá ser registrado como reserva de capital. O lançamento seria:

Valor da Alienação = 10.000 ações x R$ 6,00 = R$ 60.000,00

Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 60.000
Crédito: Ações em Tesouraria (Patrimônio Líquido – Retificadora) 50.000
Crédito: Reserva de Ágio na Alienação de Ações em Tesouraria (Patrimônio Líquido) 10.000

Por outro lado, caso a J4M2 venda as ações adquiridas por R$ 4,00, haverá um prejuízo na venda, que também não poderá passar pelo resultado do período. Nessa situação, o prejuízo na venda será absorvido por alguma reserva de lucro. O lançamento, considerando que o prejuízo seria absorvido, por exemplo, pelas reservas estatutárias, seria:

Valor da Alienação = 10.000 ações x R$ 4,00 = R$ 40.000,00
Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 40.000
Débito: Reservas Estatutárias (Patrimônio Líquido) 10.000
Crédito: Ações em Tesouraria (Patrimônio Líquido – Retificadora) 50.000

Já caiu em prova!

(Analista de Controle Interno-Cargo 10-Ministério Público da União–2010-Cespe) No balanço patrimonial, classificam-se as contas 13º a pagar (credora) no grupo passivo, e os créditos de funcionários (devedora) e ações em tesouraria (devedora) no grupo ativo.

13º a Pagar = Passivo Circulante (conta credora)
Créditos de Funcionários = Ativo Circulante (conta devedora) – corresponde a créditos que a empresa possui com os funcionários. Exemplo: Adiantamento de Salários
Ações em Tesouraria = Patrimônio Líquido – Retificadora (conta devedora)
O item está errado.

6.3.5.6. Prejuízos Acumulados

A partir da publicação da Lei nº 11.638/07, apenas serão registrados no patrimônio líquido os prejuízos acumulados, oriundos de prejuízos do período e de períodos anteriores.

A conta “Lucros Acumulados” continuará nos planos de contas, e seu uso continuará a ser feito para receber o resultado do exercício, as reversões de determinadas reservas, os ajustes de exercícios anteriores, para distribuir os resultados nas suas várias formas e destinar valores para reservas de lucros.

Contudo, todo o lucro do período, nas sociedades por ações, deverá ser distribuído para constituição de reservas, aumento de capital ou dividendos, devendo o saldo desta conta terminar zerado.

Em relação à conta Lucros Acumulados, cabem mais algumas observações, previstas na Resolução CFC nº 1.159/09:

Manutenção de saldo positivo na conta de Lucros Acumulados, sem destinação – Com a nova redação dada pela Lei nº 11.638/07 ao art. 178 (alínea d) da Lei nº 6.404/76,

não há mais a previsão da conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados" como conta componente do Patrimônio Liquido, tendo em vista que o referido artigo previu apenas, como uma das contas componente do Patrimônio Líquido, a conta de "Prejuízos Acumulados".

– É válido ressaltar, todavia, que a não manutenção de saldo positivo nessa conta só pode ser exigida para as sociedades por ações, e não às demais sociedades e entidades de forma geral.

– **Dessa forma, a nova legislação societária vedou às sociedades por ações apresentarem saldo de lucros sem destinação, não sendo mais permitido, para esse tipo de sociedade, apresentar nas suas demonstrações contábeis, a partir da data de 31/12/08, saldo positivo na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.**

– É válido ressaltar ainda que a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados deve permanecer no Plano de Contas de todas as entidades, haja vista que o seu uso continuará sendo feito para receber o registro do resultado do exercício, bem com as suas várias formas de destinações (constituição de reservas, distribuição de lucros ou dividendos, etc.).

O prejuízo contábil (saldo da conta "Prejuízos Acumulados") também pode ser considerado uma destinação do resultado do exercício, pois, se há saldo na conta "Prejuízos Acumulados" (de exercícios anteriores), após a apuração do lucro líquido do exercício, ele será transferido para a conta "Prejuízos Acumulados", havendo, portanto, uma compensação dos prejuízos contábeis de períodos anteriores.

Vou aqui, chamar a sua atenção para mais três contas do patrimônio líquido:

Se aparecerem na prova, você não vai errar, ok?

1. **Dividendo Adicional Proposto:** a parcela da proposta dos órgãos da administração à assembleia de sócios que exceder ao dividendo mínimo obrigatório, também conhecida como dividendo adicional, deve ser mantida no patrimônio líquido, em conta específica, do tipo "dividendo adicional proposto", até a deliberação definitiva que vier a ser tomada pelos sócios.

Já caiu em prova!

(Analista de Controle Interno-Cargo 10-Ministério Público da União–2010-Cespe) O valor do dividendo adicional ao obrigatório deve ser debitado em lucros acumulados e creditado em dividendos a pagar (passivo circulante). Por isso, na demonstração das mutações do patrimônio líquido, esse fato aparece apenas reduzindo a conta de lucros acumulados.

O dividendo mínimo obrigatório estabelecido lei ou estatuto é passivo, mas o dividendo distribuído adicionalmente só é passivo quando aprovado pelo órgão competente. O valor do **dividendo obrigatório** deve ser debitado em lucros acumulados e creditado em dividendos a pagar (passivo circulante). **Dividendo Adicional é conta do patrimônio líquido**. O item está errado.

2. **Gastos na Emissão de Ações:** representam os gastos incorridos na emissão de ações que

não mais serão tratados como despesas do período e sim como uma conta redutora do patrimônio líquido, de natureza devedora, ou seja, representam uma redução dos valores obtidos junto aos sócios com a venda das ações.

3. **Ajuste Acumulado de Conversão:** registra as variações cambiais de investimentos permanentes no exterior avaliados pelo método de equivalência patrimonial. O ganho ou a perda somente serão reconhecidos como receita ou despesa, respectivamente, quando da realização do investimento, por meio de alienação, baixa ou recebimento de dividendos.

Já caiu em prova!

(Analista em Planejamento, Orçamento e Finanças Públicas-Sefaz/SP-2010-FCC) É uma transação cujo registro NÃO altera o Patrimônio Líquido da empresa:

a) a aquisição de ações de sua própria emissão.
b) os custos de transação com capital social integralizado.
c) o ágio na emissão de novas ações.
d) a variação cambial de investimentos no exterior.
e) o recebimento de doações com restrições a serem cumpridas.

Vamos analisar as alternativas:

a) a aquisição de ações de sua própria emissão.

Nessa situação, temos a aquisição de ações sua própria emissão. O lançamento seria:

Débito: Ações em Tesouraria (Patrimônio Líquido – Retificadora)

Crédito: Caixa (Ativo Circulante)

Portanto, houve alteração do patrimônio líquido em virtude do débito na conta "Ações em Tesouraria". A alternativa está **incorreta.**

b) os custos de transação com capital social integralizado.

Os custos de transação, nessa situação de integralização do capital social integralizado, serão classificados como uma conta redutora do patrimônio líquido, de natureza devedora.

Débito: Caixa (Ativo Circulante)

Débito: Custos de Transação (Patrimônio Líquido – Retificadora)

Crédito: Capital Social (Patrimônio Líquido)

Portanto, houve alteração do patrimônio líquido em virtude do crédito na conta "Capital Social" e do débito na conta "Custos de Transação". Só não haveria alteração do saldo do patrimônio líquido se os supracitados crédito e débito fossem de mesmo valor (não são, pois ainda há outro débito na conta "Caixa"). A alternativa está **incorreta.**

c) o ágio na emissão de novas ações.

Se houve ágio na emissão de novas ações, o lançamento será:

Débito: Caixa (Ativo Circulante)

Crédito: Capital Social (Patrimônio Líquido)

Crédito: Reservas de Capital – Ágio na Emissão de Ações (Patrimônio Líquido)

Portanto, houve alteração do patrimônio líquido em virtude do crédito na conta "Capital Social" e do crédito na conta "Reservas de Capital". A alternativa está **incorreta.**

d) a variação cambial de investimentos no exterior.

Deverão ser adotados os seguintes passos para os investimentos societários no exterior avaliados pelo método de equivalência patrimonial:

– elaboração das demonstrações contábeis da investida na moeda funcional da própria investida, mas com base nas normas e procedimentos contábeis adotados pela investidora;
– realização da conversão das demonstrações contábeis da investida para a moeda funcional da investidora;
– reconhecimento do resultado da investida por equivalência patrimonial com base na Demonstração do Resultado do Exercício da investida convertida na moeda funcional da investidora;
– reconhecimento dos ganhos ou perdas cambiais no investimento em conta específica no patrimônio líquido da investidora;

Se houver ganho cambial (variação cambial ativa):
Débito: Investimento Permanente (Ativo Não Circulante – Investimentos)
Crédito: Ajuste Acumulado de Conversão (Patrimônio Líquido)
Se houver perda cambial (variação cambial passiva):
Débito: Ajuste Acumulado de Conversão (Patrimônio Líquido)
Crédito: Investimento Permanente (Ativo Não Circulante – Investimentos)

Portanto, há variação do patrimônio líquido no reconhecimento da variação cambial de investimento no exterior, em virtude do débito ou do crédito na conta "Ajuste Acumulado de Conversão".

O ganho ou a perda somente serão reconhecidos como receita ou despesa, respectivamente, quando da realização do investimento, por meio de alienação, baixa ou recebimento de dividendos.

Reconhecimento do ganho:
Débito: Ajuste Acumulado de Conversão (Patrimônio Líquido)
Crédito: Variação Cambial Ativa (Receita)

Reconhecimento da perda:
Débito: Variação Cambial Passiva (Despesa)
Crédito: Ajuste Acumulado de Conversão (Patrimônio Líquido)

– caso seja um investimento em controlada, a investidora deverá realizar a consolidação das demonstrações contábeis (com a investida).

A alternativa está **incorreta.**

e) o recebimento de doações com restrições a serem cumpridas.

Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser em conta específica do passivo.

Exemplo: Doação de um terreno pela prefeitura de Far Far Away.

Lançamento:

Débito: Terrenos (Ativo Não Circulante – Imobilizado)

Crédito: Receitas Diferidas (Passivo Não Circulante)

Portanto, esta situação não altera o patrimônio líquido. A alternativa está **correta.** A alternativa “e” é a correta.

6.4. Outros Assuntos

6.4.1. Demonstrações Obrigatórias pela Lei das S.A.

Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I – balanço patrimonial;

II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III – demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

A Lei das S.A. determina que as demonstrações contábeis sejam auditadas por auditores independentes, registrados na CVM (Comissão de Valores Mobiliários).

Contudo, não é obrigatória a publicação do Parecer do Conselho Fiscal. Caso exista, ele deve ser submetido à Assembleia Geral dos acionistas, mas a sua publicação é opcional. Na prática, ele é publicado na maioria das vezes.

As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas, quadros analíticos e outras demonstrações contábeis necessárias para uma plena avaliação da situação e da evolução patrimonial de uma empresa.

As notas devem conter no mínimo descrição dos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e das práticas contábeis adotadas, dos ajustes dos exercícios anteriores, reavaliações, ônus sobre ativos, detalhamento das dívidas de longo prazo, do capital e dos investimentos relevantes em outras empresas etc.

As notas explicativas têm por objetivo complementar as demonstrações contábeis, mostrando os critérios contábeis utilizados pelas organizações, com a composição do saldo de determinadas contas, os métodos de depreciação e critérios de avaliação dos elementos patrimoniais.

6.4.2. Acionista Controlador

Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

- é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e
- usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais

acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

O acionista controlador da companhia aberta e os acionistas, ou grupo de acionistas, que elegerem membro do conselho de administração ou membro do conselho fiscal, deverão informar imediatamente as modificações em sua posição acionária na companhia à Comissão de Valores Mobiliários e às Bolsas de Valores ou entidades do mercado de balcão organizado nas quais os valores mobiliários de emissão da companhia estejam admitidos à negociação, nas condições e na forma determinadas pela Comissão de Valores Mobiliários.

O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

São modalidades de exercício abusivo de poder:

– orientar a companhia para fim estranho ao objeto social ou lesivo ao interesse nacional, ou levá-la a favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo da participação dos acionistas minoritários nos lucros ou no acervo da companhia, ou da economia nacional;
– promover a liquidação de companhia próspera, ou a transformação, incorporação, fusão ou cisão da companhia, com o fim de obter, para si ou para outrem, vantagem indevida, em prejuízo dos demais acionistas, dos que trabalham na empresa ou dos investidores em valores mobiliários emitidos pela companhia;
– promover alteração estatutária, emissão de valores mobiliários ou adoção de políticas ou decisões que não tenham por fim o interesse da companhia e visem a causar prejuízo a acionistas minoritários, aos que trabalham na empresa ou aos investidores em valores mobiliários emitidos pela companhia;
– eleger administrador ou fiscal que sabe inapto, moral ou tecnicamente;
– induzir, ou tentar induzir, administrador ou fiscal a praticar ato ilegal, ou, descumprindo seus deveres definidos na Lei das S.A. e no estatuto, promover, contra o interesse da companhia, sua ratificação pela assembleia geral;
– contratar com a companhia, diretamente ou através de outrem, ou de sociedade na qual tenha interesse, em condições de favorecimento ou não equitativas;
– aprovar ou fazer aprovar contas irregulares de administradores, por favorecimento pessoal, ou deixar de apurar denúncia que saiba ou devesse saber procedente, ou que justifique fundada suspeita de irregularidade.
– subscrever ações para aumento do capital social com a realização em bens estranhos ao objeto social da companhia.

6.4.3. Conselho de Administração

A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria.

O conselho de administração é órgão de deliberação colegiada, sendo a representação da companhia privativa dos diretores.

As companhias abertas e as de capital autorizado terão, obrigatoriamente, conselho de administração.

Compete ao conselho de administração:

– fixar a orientação geral dos negócios da companhia;
– eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado o que a respeito dispuser o estatuto;
– fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos;
– convocar a assembleia geral quando julgar conveniente, ou no caso das assembleias gerais ordinárias.
– manifestar-se sobre o relatório da administração e as contas da diretoria;
– manifestar-se previamente sobre atos ou contratos, quando o estatuto assim o exigir;
– deliberar, quando autorizado pelo estatuto, sobre a emissão de ações ou de bônus de subscrição;
– autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo não circulante, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros;
– escolher e destituir os auditores independentes, se houver.

Já caiu em prova!

(Especialista em Ciências Contábeis-Sejus/DF-2010-Funiversa) De acordo com as disposições contidas na Lei nº 6.404/1976, assinale a alternativa incorreta.

a) O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.
b) Uma das competências do conselho de administração é fixar a orientação geral dos negócios da companhia.
c) O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social, independentemente de reforma estatutária.
d) As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.
e) Todas as empresas deverão elaborar anualmente as seguintes demonstrações financeiras: balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração do valor adicionado.

Vamos analisar as alternativas:

a) O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

De acordo com o art. 117 da Lei nº 6.404/76:

> Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

A alternativa está **CORRETA.**

b) Uma das competências do conselho de administração é fixar a orientação geral dos negócios da companhia.

De acordo com o art. 142 da Lei nº 6.404/76, compete ao conselho de administração:

– **fixar a orientação geral dos negócios da companhia;**
– eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado o que a respeito dispuser o estatuto;
– fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos;
– convocar a assembleia geral quando julgar conveniente, ou no caso das assembleias gerais ordinárias.
– manifestar-se sobre o relatório da administração e as contas da diretoria;
– manifestar-se previamente sobre atos ou contratos, quando o estatuto assim o exigir;
– deliberar, quando autorizado pelo estatuto, sobre a emissão de ações ou de bônus de subscrição;
– autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo não circulante, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros;
– escolher e destituir os auditores independentes, se houver.

A alternativa está **CORRETA.**

c) O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social, independentemente de reforma estatutária.

De acordo com o art. 168 da Lei nº 6.404/76:

> O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária (capital autorizado).

A alternativa está **CORRETA.**

d) As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

De acordo com o § 1º do art. 176 da Lei nº 6.404/76, as demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior, ou seja, a empresa, ao publicar o balanço atual, também deverá publicar o balanço anterior. A alternativa está **CORRETA.**

e) Todas as empresas deverão elaborar anualmente as seguintes demonstrações financeiras: balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração do valor adicionado.

De acordo com o art. 176 da Lei nº 6.404/76, ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:
I – balanço patrimonial;
II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
III – demonstração do resultado do exercício; e
IV – demonstração dos fluxos de caixa; e
V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

Ou seja, a demonstração do valor adicionado só é obrigatória para as companhias abertas. A alternativa está INCORRETA.

A alternativa "e" é a correta.

6.5. Importante para a Prova

1. Grupos Patrimoniais:

Ativo	Passivo
Ativo Circulante **Ativo Não Circulante** **Ativo Realizável a Longo Prazo** **Investimentos** **Imobilizado** **Intangível**	**Passivo Circulante** **Passivo Não Circulante** **Patrimônio Líquido** Capital Social (-) Ações em Tesouraria Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Reservas de Capital (-) Prejuízos Acumulados

2. Estrutura do Balanço:

ATIVO

1. Ativo Circulante (AC)

– Disponível
– Aplicações de Curto Prazo
– Direitos Pessoais a Receber
– Direitos Reais a Receber (Estoques)
– Tributos a Recuperar
– Despesas Antecipadas de Curto Prazo

2. Ativo Não Circulante (ANC)

2.1. Realizável a Longo Prazo (RLP)

– Direitos Pessoais a Receber
– Aplicações de Longo Prazo
– Empréstimos, Vendas ou Adiantamentos não usuais a Pessoas Ligadas (*)
– Despesas Antecipadas de Longo Prazo

(*) Pessoas ligadas: sócios, diretores, acionistas, administradores, coligadas, controladas

Observação:

Curto Prazo (Ativo Circulante ou Passivo Circulante): até o término do exercício seguinte.

Longo Prazo (ANC Realizável a Longo Prazo e PNC Longo Prazo): após o término do exercício seguinte.

De acordo com o parágrafo único do art. 179 da Lei nº 6.404/76, na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Ciclo operacional superior a um ano → a classificação em curto ou longo prazo é feita de acordo com a duração deste ciclo.

2.2. Investimento

2.3. Imobilizado

2.4. Intangível

(*) Diferido extinto pela Lei nº 11.941/09.

Observações:

1 – Classificam-se em Investimentos:

– As Participações Permanentes;

– Os Direitos de qualquer natureza, não classificáveis no AC (e nem no ANC-RLP), e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

2 – Classificam-se no Imobilizado os bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade.

3 – Classificam-se no Intangível os bens incorpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade.

PASSIVO

Passivo Circulante (PC)

– Fornecedores

– Contas a Pagar

– Impostos e Taxas a Recolher

– Salários a Pagar

– Dividendos a Pagar

– Outras Obrigações de Curto Prazo

Passivo Não Circulante (PNC)

– Obrigações a Pagar de Longo Prazo

– Receitas Recebidas Antecipadamente (Receitas Diferidas)

– (-) Despesas Relacionadas

Classificam-se em Receitas Diferidas apenas as receitas em relação às quais não haja obrigação de entrega futura de bens ou serviços, nem possibilidade de devolução do valor recebido. Caso haja estas hipóteses, as receitas antecipadas devem ser classificadas no Passivo Exigível. As Receitas Diferidas, juntamente com o PL, fazem parte do Passivo Não Exigível.

Patrimônio Líquido (PL)

– Capital Social

– (-) Capital a Realizar

– (-) Ações em Tesouraria

– Reservas de Capital

– Reservas de Lucros

– Ajustes de Avaliação Patrimonial

– (-) Prejuízos Acumulados

Reservas:

São contas credoras do PL. São recursos mantidos no PL para diversos fins, como, por exemplo, manter a integridade do Capital Social ou garantir a realização de investimentos com recurso próprios.

Tipos de Reservas:

Reservas de Capital

Reservas de Lucros (destinações do Lucro Líquido do Exercício)

Reservas de Capital:

Reserva de Ágio na Emissão de Ações

Reserva de Alienação de Partes Beneficiárias

Reserva de Alienação de Bônus de Subscrição

Reservas de Lucros:

Reserva Legal → única obrigatória

Reserva Estatutária

Reserva para Contingências

Reserva de Lucros a Realizar

Reserva de Incentivos Fiscais (Lei nº 11.638/07)

Reserva para Investimentos, Orçamentária, de Expansão ou de Retenção de Lucros

Reserva Especial de Dividendos Obrigat**órios Não Distribuídos**

Reserva Específica de Prêmio na Emissão de Debêntures (Lei nº 11.941/08)

Reserva Legal (RL):

Antes de qualquer destinação (exceto compensação de prejuízos), 5% do Lucro Líquido deve ser destinado à Reserva Legal.

Limite Obrigatório → RL ≤ 20% do Capital Social

Limite Facultativo → RL + Res. Capital ≤ 30% do Capital Social

O valor do Capital Social utilizado será total ou integralizado, a depender da banca examinadora.

Limite das reservas de lucros:

A soma das reservas de lucros, exceto a Reserva de Contingências, a Reserva de Incentivos Fiscais e a Reserva de Lucros a Realizar, não pode ultrapassar o valor do Capital Social. O eventual excesso deve ser destinado ao aumento do capital ou à distribuição de dividendos.

Capítulo 7

Critérios de Avaliação de Ativos e Passivos

7.1. Notas Explicativas

O Balanço Patrimonial e as demais demonstrações contábeis serão complementados por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários ao esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

As notas explicativas devem:

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e

IV – indicar:

a) Os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;

Exemplos:

– Os estoques de mercadorias foram registrados pelo custo médio de aquisição, ou valor de mercado, dos dois o menor.

– As aplicações financeiras de curto e longo prazos foram registradas pelo custo de aquisição mais juros e correção monetária até a data do encerramento do exercício social de determinado ano.

– Os bens do ativo não circulante imobilizado foram registrados pelo custo de aquisição, deduzido da respectiva depreciação computada pelo método das quotas constantes, sendo utilizadas as seguintes taxas anuais, conforme determinação da Secretaria da Receita Federal: veículos 20%, móveis e utensílios 10% e imóveis 4%.

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;

Exemplo: A companhia possui uma participação permanente de 60% do capital social da sociedade Linotécnica S.A (controlada), que é avaliada pelo método de equivalência patrimonial.

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;

Exemplo: O imóvel da Rua dos Concurseiros nº 10, conta do Ativo Não Circulante Imobilizado, foi reavaliado por meio de laudo técnico emitido pela empresa Kaprisma Reavaliadora Ltda. e aprovado em assembleia geral do dia 12/05/2005.

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;

Exemplos:

– Em 31/05/2011, a empresa possui em seu imobilizado um ônibus adquirido por R$ 100.000,00 mediante arrendamento mercantil, faltando para a quitação 13 prestações de R$ 3.000,00.
– O imóvel da empresa, localizado na Avenida Ponto dos Concursos, foi hipotecado para garantia de financiamentos bancários.

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

Exemplo: A taxa mensal de juros para empréstimos bancários a longo prazo é de 4,5%. Para garantia de tais empréstimos foram penhoradas mercadorias no valor de R$ 80.000,00. Na data do balanço (31/12/2011), o referidos empréstimos possuem os seguintes vencimentos:

01/06/2012 – R$ 20.000,00
01/12/2012 – R$ 20.000,00
01/06/2013 – R$ 20.000,00
01/12/2013 – R$ 20.000,00

f) o número, espécies e classes das ações do capital social;

Exemplo: O capital social da empresa está dividido em 110.000 ações de valor nominal R$ 1,00 cada, sendo 60.000 ações ordinárias, 40.000 ações preferenciais de dividendos mínimos de R$ 5,00 e 10.000 ações preferenciais de dividendos fixos de R$ 2,00.

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;

Exemplo: No exercício social de 2011, foram emitidas 10.000 novas ações ordinárias de valor nominal R$ 10,00, com ágio de 10%.

h) os ajustes de exercícios anteriores;

Exemplo: os ajustes de exercícios anteriores podem ser efetuados por mudança de critério contábil ou por retificação de erros cometidos em exercícios anteriores.

Um exemplo de mudança de critério contábil: A empresa J4M2, até 31/12/2010, contabilizou suas operações pelo regime de caixa. A partir de janeiro de 2011, a empresa passou a contabilizar suas operações pelo regime de competência. Desta forma os salários de dezembro de 2010, que foram pagos através de cheque em 05/01/2011, no valor de R$ 10.000,00, foram debitados da conta Lucros Acumulados.

Não entendeu? Vou explicar: Em dezembro de 2010, nenhum lançamento foi efetuado, pois a empresa utilizava o regime de caixa. Em janeiro de 2011, com a utilização de regime

de competência o lançamento deveria ser realizado a crédito da conta “Bancos” e a débito da conta “Salários a Pagar”.

Lançamento que deveria ser realizado:

Débito: Salários a Pagar (Passivo Circulante)
Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)

Entretanto, não há nada na conta “Salários a Pagar”, visto que, em 2010, o regime era de caixa (pelo regime de competência, esta despesa deveria ter sido reconhecida em dezembro de 2010, com lançamento a débito em “Despesas de Salários” e a crédito em “Salários a Pagar”). Logo, o lançamento deve ser feito a débito em “Lucros Acumulados” e a crédito em “Bancos”.

Lançamento de ajuste em 2011, por ocasião do pagamento dos salários do período, em virtude da mudança do regime de caixa para o regime de competência:

Débito: Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)
Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

Exemplo: Parte das mercadorias evidenciadas no balanço de 31/12/2011, em 10/01/2012, foram destruídas devido a um incêndio no depósito.

7.2. Critérios de Avaliação

7.2.1. Critérios de Avaliação de Ativos

7.2.1.1. Instrumentos Financeiros Disponíveis para Vendas ou Mantidos para Negociação

As aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo, serão avaliadas:

a) pelo seu **valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda**; e

Valor justo é o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos.

O ganho ou a perda relativo a ativo financeiro disponível para venda deve ser reconhecido em conta específica no patrimônio líquido (ajustes de avaliação patrimonial) até o ativo ser baixado, exceto no caso de ganhos e perdas decorrentes de variação cambial e de perdas decorrentes de redução ao valor recuperável (impairment).

Ganho de ativo financeiro disponível para venda:

Débito: Ativo Financeiro Disponível para Venda (Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo)

Crédito: Ajustes de Avaliação Patrimonial (Patrimônio Líquido)

Perda de ativo financeiro disponível para venda:

Débito: Ajustes de Avaliação Patrimonial (Patrimônio Líquido)

Crédito: Ativo Financeiro Disponível para Venda (Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo)

No momento da baixa, o ganho ou a perda acumulado na conta específica do patrimônio líquido deve ser transferido para o resultado do período como ajuste de reclassificação.

Lançamento do ganho acumulado na baixa do bem:

Débito: Ajustes de Avaliação Patrimonial (Patrimônio Líquido)

Crédito: Receita – Ajuste de Reclassificação (Receita)

Lançamento da perda acumulada na baixa do bem:

Débito: Despesa – Ajuste de Reclassificação (Despesa)

Crédito: Ajustes de Avaliação Patrimonial (Patrimônio Líquido)

Os dividendos de título patrimonial registrado como disponível para venda devem ser reconhecidos no resultado no momento em que é estabelecido o direito da entidade de recebê-los. O lançamento seria:

Débito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante)

Crédito: Receita de Dividendos (Receita)

O ganho ou a perda relativo a ativo financeiro mantido para negociação (negociação imediata) deve ser reconhecido em conta de resultado, no momento da operação de venda.

Ou seja, resumindo, temos o seguinte:

– **Instrumentos Financeiros Disponíveis para Venda: ajustes na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial (ganho ou perda).**
– **Instrumentos Financeiros Mantidos para Negociação: ajustes em contas de resultado (receita ou despesa).**

Exemplo: Em 11/07/20XX, a empresa J4M2 S.A. adquire 1.000 ações preferenciais da Companhia Vale do Rio Doce (VALE5) na bolsa de valores pelo valor de R$ 43,00. Suponha que o preço das referidas ações em 31/12/20XX é de R$ 42,00 e que a empresa J4M2 S.A. vendeu as ações em 31/01/20XX+1 por R$ 44,00. Efetue os lançamentos necessários.

Repare que as ações da Vale do Rio Doce, para a empresa J4M2, são instrumentos financeiros destinados a negociação ou disponíveis para venda. Vamos considerar que, no momento da compra, as ações ficaram disponíveis para venda.

Em 11/07/20XX:
Débito: Investimentos Temporários – Ações VALE5 (Ativo Circulante) 43.000
Crédito: Bancos (Ativo Circulante) 43.000
(1000 ações x R$ 43,00 = R$ 43.000,00)

Em 31/12/20XX
Débito: Ajustes de Avaliação Patrimonial (Patrimônio Líquido) 1.000
Crédito: Investimentos Temporários – Ações VALE5 (Ativo Circulante) 1.000 (*1) (R$ 42.000,00 – R$ 43.000,00)

(*1) Se o valor de mercado das ações em 31/12/20XX fosse maior que o valor de aquisição, também haveria lançamento a fazer. Suponha que o valor de mercado em 31/12/20XX fosse R$ 45,00.
Débito: Investimentos Temporários – Ações VALE5 (Ativo Circulante) 2.000
Crédito: Ajustes de Avaliação Patrimonial (Patrimônio Líquido) 2.000

Resultado em 20XX = Receitas – Despesas = 0
Em 31/01/20XX+1
Débito: Bancos (Ativo Circulante) 44.000
Crédito: Receitas – Renda Variável (Receitas) 44.000

Débito: Despesa – Custo de Aplicação de Renda Variável (Despesa) 42.000
Crédito: Investimentos Temporários – Ações VALE5 (Ativo Circulante) 42.000

Débito: Despesa – Ajuste de Reclassificação (Despesa) 1.000

Crédito: Ajustes de Avaliação Patrimonial (Patrimônio Líquido) 1.000

Resultado em 20X1 = Rec. – Desp. = 44.000 – 1.000 – 42.000 = 1.000

(*) Caso a empresa recebesse dividendos de R$ 2.000,00 em relação a essas ações, o lançamento seria:

I – Distribuição dos dividendos pela Vale do Rio Doce:

Débito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante) 2.000

Crédito: Receita de Dividendos (Receita) 2.000

II – Pagamento dos dividendos pela Vale do Rio Doce:

Débito: Bancos (Ativo Circulante) 2.000

Crédito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante) 2.000

Já caiu em prova!

(Analista de Controle Externo-Contador-TCE/GO-2009-FCC) Suponha a aquisição, em 30/11/X8, de um ativo financeiro no valor de R$ 1.000,00, classificado na data de aquisição em 'disponível para venda'. Este título remunera à taxa de 2% ao mês e o valor de mercado desse título 30 dias após a sua aquisição é de R$ 1.015,00. De acordo com estas informações, em 30/12/X8, a empresa registrará,

a) na Demonstração de Resultados, receita financeira de R$ 15,00.

b) no Patrimônio Líquido, ajuste de avaliação patrimonial de R$ 15,00.

c) na Demonstração de Resultados, receita financeira de R$ 20,00 e no Patrimônio Líquido, ajuste de avaliação patrimonial de R$ 5,00 (saldo devedor).

d) na Demonstração de Resultados, receita financeira de R$ 15,00 e no Patrimônio Líquido, ajuste de avaliação patrimonial de R$ 20,00 (saldo credor).

e) na Demonstração de Resultados, receita financeira de R$ 15,00 e no Patrimônio Líquido, ajuste de avaliação patrimonial de R$ 5,00 (saldo credor).

I – De acordo com a questão, em 30/11/X8, houve a aquisição de um ativo financeiro, no valor de R$ 1.000,00, que foi classificado como "disponível para venda", no ativo circulante.

Saldo Inicial do Ativo Financeiro Disponível para Venda = 1.000

Portanto, nesse caso, o ativo financeiro deverá ser avaliado a valor justo e a contrapartida do ajuste a valor justo será a conta "Ajustes de Avaliação Patrimonial", no Patrimônio Líquido.

II – Além disso, há a informação de que o título remunera à taxa de 2% ao mês (receita financeira). Portanto, em 30/12/X8, um mês após a aquisição do ativo, teremos:

Receita Financeira = 2% x 1.000 = 20

Os juros referentes a um instrumento financeiro disponível para venda são classificados diretamente no resultado.

Lançamento:

Débito: Ativo Financeiro Disponível para Venda (Ativo Circulante) 20

Crédito: Receita Financeira (Receita) 20

Portanto, o saldo do ativo financeiro, considerando a receita financeira, será:

Saldo do Ativo Financeiro = 1.000 + 20 = 1.020

III – Finalmente, o valor de mercado (valor justo) desse título 30 dias após a sua aquisição (em 30/12/X8) é de R$ 1.015,00. Portanto, o ajuste a valor justo será:

Cálculo da Diferença = Saldo do Ativo Financeiro – Valor de Mercado

Cálculo da Diferença = 1.020 – 1.015 = 5

Os ajustes ao valor de mercado de um instrumento financeiro disponível para venda são classificados no patrimônio líquido.

Lançamento:
Débito: Ajuste de Avaliação Patrimonial (Patrimônio Líquido) 5
Crédito: Ativo Financeiro Disponível para Venda (Ativo Circulante) 5

Portanto, a empresa registrará, na Demonstração de Resultados, receita financeira de R$ 20,00 e no Patrimônio Líquido, ajuste de avaliação patrimonial de R$ 5,00 (saldo devedor).

O ajuste ao valor justo deve ser feito tanto se o valor justo for maior que o valor contábil do ativo financeiro, quanto se o valor justo for menor que o valor contábil do ativo financeiro.

A alternativa "c" é a correta.

7.2.1.2. Demais Aplicações e Direitos ou Títulos de Crédito

As demais aplicações financeiras e os títulos de crédito continuam sendo avaliados pelo **custo de aquisição**, conforme já era feito antes das alterações trazidas pela Lei nº 11.638/07. Vejamos!

De acordo com a Lei das S.A., as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo serão avaliadas:

(...)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito.

Exemplo: Suponha que, em 30/06/2010, a empresa J4M2 possuía um título a receber no valor de R$ 1.950,00, com vencimento em 15/07/2010, que sofria ajustes de acordo com IGP-M (Índice Geral de Preço do Mercado). Suponha ainda que o IGP-M de junho foi de -1% (houve uma deflação de 1%). Calcule a provisão para ajuste ao valor de mercado e faça os lançamentos necessários.

A conta existente era:

Títulos a Receber = R$ 1.950,00

Se o título a receber é ajustado pelo IGP-M e houve deflação de 1%, o valor a receber em 15/07/2010 será de:

Valor a receber = 1.950 – 1% x 1.950 = 1.950 – 19,50 = R$ 1.930,50.

Portanto, em 30/06/2010, faremos o seguinte lançamento:

Débito: Despesas com Provisão (Despesa) 19,50

Crédito: Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado (Ativo Circulante – Retificadora) 19,50

Por ocasião do pagamento do título pelo cliente:

Débito: Bancos (Ativo Circulante) 1.930,50

Débito: Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado (Ativo Circulante – Retificadora) 19,50

Crédito: Títulos a Receber (Ativo Circulante) 1.950,00

Exemplo: A Cia. J4M2 Ltda. adquiriu, em 31/01/2011, mercadorias no valor de R$ 200.000,00. Suponha que, por ocasião do encerramento do exercício social da Cia. J4M2 Ltda., em 31/12/2011, o valor de mercado das mercadorias era de R$ 170.000,00. Desconsidere a incidência de tributos na operação de compra. Efetue os lançamentos necessários.

Na aquisição do investimento:

Débito: Mercadorias (Ativo Circulante) 200.000

Crédito: Bancos (Ativo Circulante) 200.000

Em 31/12/2011:

A provisão deverá ser constituída no valor da diferença entre o custo de aquisição e o valor de mercado.

Provisão para Ajustes ao Valor de Mercado = 200.000 – 170.000 = 30.000

Débito: Despesas com Provisões (Despesas) 30.000

Crédito: Provisão para Ajuste a Valor de Mercado (Ativo Circulante – Retificadora) 30.000

Resumindo, a partir de 01/01/2008, as aplicações financeiras destinadas à negociação ou disponíveis para venda (Ex: Aplicações em Bolsa de Valores) serão avaliadas pelo valor justo. As demais aplicações financeiras e os títulos de crédito continuam sendo avaliados pelo custo de aquisição, conforme já era feito anteriormente.

7.2.1.3. Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo

De acordo com o art. 183, VIII, da Lei das S.A., com as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/07, os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão **ajustados a valor presente**, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Portanto, atualmente temos os seguintes critérios de avaliação de ativos relacionados ao valor presente:

	Efeito Relevante	Critério de Avaliação
Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo	Independe	Ajuste a Valor Presente
Ativo Circulante	Sim	Ajuste a Valor Presente

E o que seria esse efeito relevante? Não há nada definido em norma sobre o que seria esse efeito relevante, mas seria um valor que tivesse materialidade em relação ao valor da operação. Vamos relembrar o conceito de materialidade:

Considera-se que uma **informação é material quando a sua omissão ou uma distorção da informação puder influenciar a tomada de decisões dos usuários.**

Exemplo: Se há uma operação de curto prazo no valor de R$ 100.000,00, cujo ajuste a valor presente dê uma diferença de R$ 10.000,00 em relação ao valor a prazo, podemos considerar que há um efeito relevante.

Professor, até aqui tudo bem, mas o que são esses tais de valor presente e de ajuste a valor presente?

Vamos começar com um exemplo de nosso cotidiano, para que você possa entender melhor.

Suponha que Eugênio recebeu seu salário hoje, no valor de R$ 2.000,00 e decidiu que iria comprar uma TV de 42 polegadas para que pudesse assistir aos jogos de seu time do coração, o poderoso São Cristóvão. Ele foi até a J4M2 Eletrodomésticos Ltda e verificou que o preço à vista da TV era R$ 1.500,00.

Além disso, havia outra opção, que seria pagar a TV em 12 meses, com prestações mensais fixas de R$ 150,00. Eugênio optou pela compra a prazo.

Qual é o preço à vista da TV? R$ 1.500,00.

E qual é o preço total a prazo da mesma TV? O preço seria 12 meses multiplicados por R$ 150,00 (valor da prestação), que corresponde a R$ 1.800,00.

Portanto, de uma maneira simplificada, poderíamos dizer que o valor presente da TV é R$ 1.500,00 (valor à vista), que o ajuste a valor presente seria de R$ 300,00, que corresponde à diferença entre o valor a prazo e o valor à vista, e que os R$ 300,00 são os juros em virtude da venda a prazo.

De acordo com a primazia da essência sobre a forma, devemos registrar na contabilidade aquilo que de fato ocorreu. Contudo, não era isso que os contadores faziam antes das alterações da Lei das S.A.

Se uma empresa fizesse uma venda a prazo no valor de R$ 100.000,00, tudo era registrado como receita de vendas, mesmo que o contador soubesse que parte desses R$ 100.000,00 (por exemplo, R$ 10.000,00) correspondia aos juros decorrentes dessa venda a prazo.

Agora, com a primazia da essência sobre a forma, temos que classificar R$ 90.000,00 como receita de vendas e R$ 10.000,00 como ajuste a valor presente, que será apropriado no

resultado, de forma proporcional, durante o período decorrido entre venda e o pagamento de todo o valor pelo cliente, de acordo com o princípio da competência.

Vista essa breve introdução, vamos estudar a definição formal (técnica) de valor presente:

Valor presente: Expressa o **montante ajustado** em função do **tempo a transcorrer entre as datas da operação e do vencimento**, de um crédito ou de uma obrigação decorrente de uma transação usual da entidade, mediante a **dedução dos encargos financeiros (juros)**, considerando-se como taxa de desconto aquela especificada em contrato (taxa de juros explícita) ou a taxa média praticada no mercado (taxa de juros implícita).

Apesar de estarmos estudando Contabilidade, agora temos que dar uma parada para estudar Matemática Financeira.

O desconto racional, financeiro, matemático ou por dentro é o desconto que determina um valor atual ou valor presente (Ad) que, corrigido nas condições de mercado, resulta em um montante igual ao valor nominal ou valor futuro.

$$N = A \cdot (1+i_r)^t \Rightarrow A = \frac{N}{(1+i_r)^t}$$

$$D_r = N - A = N - \frac{N}{(1+i_r)^t} = N \cdot \left[1 - \frac{1}{(1+i_r)^t}\right]$$

$$\Rightarrow D_r = N \cdot \left[\frac{(1+i_r)^t - 1}{(1+i_r)^t}\right]$$

Onde,

Dr = desconto racional

ir = taxa de desconto racional (juros compostos)

t = período restante até o vencimento do título

N = valor nominal ou futuro

A = valor presente ou atual

Exemplo: Uma duplicata, no valor de R$ 10.000,00, foi descontada dois meses antes de seu vencimento. A taxa de desconto racional composto aplicada foi de 10% ao mês. Qual o valor recebido (valor presente)?

Valor Nominal ou Futuro (N) = R$ 10.000,00

Período (t) = 2 meses

Taxa de Juros (iD) = 10% ao mês = $\frac{10}{100}$ = 0,10 ao mês

$$A = \frac{N}{(1+i_r)^t} = \frac{10.000}{(1+0,10)^2} = \frac{10.000}{(1,10)^2} = \mathbf{8.264,46}$$

Vamos fazer um exemplo para entender melhor o ajuste a valor presente:

Exemplo (Venda a prazo de mercadorias): A empresa J4M2, em 02/01/2011, vendeu mercadorias a prazo no valor de R$ 10.000,00 para a empresa Kaprisma. O valor das mercadorias somente será pago pela Kaprisma em 31/12/2012. Considere que os juros embutidos na operação correspondem a R$ 2.400,00, que possuem efeito relevante e que serão reconhecidos linearmente em função dos meses (para facilitar os cálculos). Considere que o custo das mercadorias vendidas é de R$ 5.000,00 e que não houve tributação das vendas de 2011. Finalmente, considere que a receita bruta de vendas de 2012 foi de R$ 20.000,00 e que o custo das mercadorias vendidas de 2012 foi de R$ 10.000,00 e que não houve tributação das vendas de 2012.

I – No momento da venda da mercadoria (02/01/2011):

Repare que o valor presente da Receita Bruta de Vendas será:

Valor da Venda a Prazo	10.000
(-) Juros na Transação	(2.400)
(=) Valor Presente da Receita Bruta de Vendas	7.600

Considerando que o curto prazo é até 12 meses (ativo circulante) e o longo prazo é após 12 meses (ativo não circulante realizável a longo prazo), o lançamento, no momento da venda, seria:

Juros Ativos a Apropriar (Ativo Circulante-Retificadora(*[2])) = até 12 meses = de 02/01/2011 a 31/12/2011 = R$ 1.200,00 (metade dos juros de R$ 2.400,00)

Juros Ativos a Apropriar (Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo--Retificadora(*[2])) = após 12 meses = de 01/01/2012 a 31/12/2012 = R$ 1.200,00 (metade dos juros de R$ 2.400,00)

Débito: Clientes ou Duplicatas a Receber (Ativo Circulante) 10.000
Crédito: Juros Ativos a Apropriar (Ativo Circulante – Retificadora(*))
1.200
Crédito: Juros Ativos a Apropriar (Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo(*[2])) 1.200
Crédito: Receita Bruta de Vendas (Receita)
7.600

Débito: Custo das Mercadorias Vendidas (Despesa)
5.000
Crédito: Mercadorias (Ativo Circulante)
5.000

II – Reconhecimento mensal dos juros ativos em 2011:

Para facilitar os cálculos, o exemplo determina que o reconhecimento dos juros será linear. Repare que o período entre a data da transação e a data do pagamento é de 24 meses (de 02/01/2011 a 30/12/2012). Portanto, os juros ativos mensais serão calculados da seguinte forma:

Juros Ativos (Mensal) = 2.400/24 meses = R$ 100,00 por mês

Débito: Juros Ativos a Apropriar (Ativo Circulante – Retificadora(*[2])) 100
Crédito: Receitas Financeiras (Receita) 100

Portanto, de janeiro a dezembro de 2011 (12 meses), teríamos o lançamento acima. O lançamento consolidado, referente a todos os meses de 2011, seria:

Débito: Juros Ativos a Apropriar (Ativo Circulante – Retificadora(*[2])) 1.200
Crédito: Receitas Financeiras (Receita) 1.200

III – Além disso, nesse período, também há a transferência mensal dos juros de longo prazo (após 12 meses) para os juros de curto prazo (até 12 meses), de modo que, em 31/12/2011, todos os juros ativos a apropriar já seriam de curto prazo. O lançamento consolidado para os 12 meses de 2011 seria:

Débito: Juros Ativos a Apropriar (Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo(*[2])) 1.200
Crédito: Juros Ativos a Apropriar (Ativo Circulante – Retificadora(*[2])) 1.200

IV – Apuração do resultado do exercício de 2011 (considerando que não houve outras receitas e despesa além das citadas no enunciado do exemplo):

Receita Bruta de Vendas	7.600
(-) Deduções de Vendas	0
(=) Receita Líquida de Vendas	7.600
(-) CMV	(5.000)
(=) Lucro Bruto	2.600
(+) Receitas Financeiras	1.200
(=) Lucro Líquido do Exercício	3.800

V – Reconhecimento mensal dos juros ativos em 2012:

Débito: Juros Ativos a Apropriar (Ativo Circulante – Retificadora(*[2])) 100
Crédito: Receitas Financeiras (Receita) 100

Portanto, de janeiro a dezembro de 2012 (12 meses), teríamos o lançamento acima. O

lançamento consolidado, referente a todos os meses de 2012, seria:

Débito: Juros Ativos a Apropriar (Ativo Circulante – Retificadora(*[2])) 1.200
Crédito: Receitas Financeiras (Receita) 1.200

VI – No momento do pagamento pela Kaprisma (31/12/2012):

Débito: Caixa (Ativo Circulante) 10.000
Crédito: Clientes ou Duplicatas a Receber (Ativo Circulante) 10.000

VII – Apuração do resultado do exercício de 2012 (considerando que não houve outras receitas e despesa além das citadas no enunciado do exemplo):

Receita Bruta de Vendas	20.000
(-) Deduções de Vendas	0
(=) Receita Líquida de Vendas	20.000
(-) CMV	(10.000)
(=) Lucro Bruto	10.000
(+) Receitas Financeiras	1.200
(=) Lucro Líquido do Exercício	11.200

(*[2]) Pela lógica da Esaf, essas contas seriam classificadas no Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante, de acordo com o prazo para apropriação:
Juros Ativos a Apropriar (Curto Prazo) Passivo Circulante
Juros Ativos a Apropriar (Longo Prazo) Passivo Não Circulante

Já caiu em prova!

(Analista Executivo em Metrologia e Qualidade-Ciências Contábeis-2009-Cespe) O ajuste a valor presente aplicar-se-á a todos os ativos e passivos de curto e longo prazo. Um exemplo dessa aplicação é o registro de juros embutidos que não foram contabilizados corretamente no momento da operação.

De acordo com o inciso VIII do art. 183 da Lei das S.A.:

> Art. 183. (...)
> VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Os ativos e passivos de curto prazo somente serão ajustados a valor presente se houver efeito relevante. O item está errado.

Já caiu em prova!

(Fiscal de Rendas-RJ-2010-FGV) O Balancete de 31.12.2009 da Cia. Volta Redonda, que atua exclusivamente no comércio varejista, apresentava os seguintes saldos (em R$):

Caixa e Equivalentes de Caixa	20.000,00
Estoques previstos para serem vendidos em 100 dias	30.000,00
Clientes, com vencimento em 120 dias	140.000,00
Contas de Ajuste a Valor Presente a apropriar sobre clientes	1.000,00

Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa sobre clientes	2.000,00
Provisão para Contingências Tributárias	5.000,00
Provisão para Perdas nos Estoques	3.000,00
Seguros Pagos Antecipadamente, a serem apropriados mensalmente de forma linear por dois anos	2.400,00
Aplicação Financeira para ser realizada em um prazo de 180 dias	32.000,00
Empréstimo a acionistas a ser recebido em 60 dias	5.000,00

Assinale a alternativa que indique o total do Ativo Circulante a ser evidenciado no Balanço Patrimonial de 31.12.2009.

a) R$ 218.000,00.
b) R$ 221.000,00.
c) R$ 217.200,00.
d) R$ 222.200,00.
e) R$ 221.200,00.

Vamos classificar todas as transações:

Caixa e Equivalentes de Caixa = 20.000,00 (Ativo Circulante)

Estoques previstos para serem vendidos em 100 dias = 30.000,00 (Ativo Circulante)

Clientes, com vencimento em 120 dias = 140.000,00 (Ativo Circulante)

Contas de Ajuste a Valor Presente a apropriar sobre clientes = 1.000,00 (Ativo Circulante – Retificadora) – Repare que, apesar de a conta Clientes estar no ativo circulante, foi considerado que o ajuste a valor presente é relevante.

Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa sobre clientes = 2.000,00 (Ativo Circulante)

Provisão para Contingências Tributárias = 5.000,00 (Passivo Circulante)

Provisão para Perdas nos Estoques = 3.000,00 (Ativo Circulante)

Seguros Pagos Antecipadamente, a serem apropriados mensalmente de forma linear por dois anos = 2.400,00

Repare que estamos em 31/12/2009. Portanto, como os seguros pagos antecipadamente serão apropriados de forma linear por dois anos, metade do valor é circulante (até 12 meses) e metade é não circulante realizável a longo prazo (após 12 meses). Portanto, teríamos:

Seguros Pagos Antecipadamente = 1.200,00 (Ativo Circulante)

Seguros Pagos Antecipadamente = 1.200,00 (Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo)

Aplicação Financeira para ser realizada em um prazo de 180 dias = 32.000,00 (Ativo Circulante)

Empréstimo a acionistas a ser recebido em 60 dias = 5.000,00 (Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo). Lembre que empréstimos a pessoas ligadas (Ex.: Acionistas) serão sempre classificados no Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo, independentemente do prazo de recebimento, a menos que a atividade de financiamento seja a atividade fim da empresa, quando, então, seguirá a regra normal de vencimento.

Portanto, o Ativo Circulante será:

Caixa e Equivalentes de Caixa	20.000,00
Estoques previstos para serem vendidos em 100 dias	30.000,00
Provisão para Perdas nos Estoques	(3.000,00)
Clientes, com vencimento em 120 dias	140.000,00
Contas de Ajuste a Valor Presente a apropriar sobre clientes	(1.000,00)
Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa sobre clientes	(2.000,00)
Seguros Pagos Antecipadamente	1.200,00
Aplicação Financeira para ser realizada em 180 dias	32.000,00
Total do Ativo Circulante	**217.200,00**

A alternativa "c" é a correta.

Finalmente, devem ser prestadas todas as informações julgadas relevantes sobre os ajustes a valor presente efetuados nas demonstrações contábeis em **notas explicativas.**

7.2.1.4. Ativo Não Circulante Investimentos

De acordo com o inciso III do art. 183 da Lei das S.A., os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o método de equivalência patrimonial, serão avaliados pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas.

O Método de Equivalência Patrimonial e do Custo de Aquisição serão tratados em capítulo posterior.

7.2.1.5. Ativo Não Circulante Imobilizado e Intangível

A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

a) **depreciação**, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
b) **amortização**, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
c) **exaustão**, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Ou seja, o critério de avaliação dos ativos não circulante imobilizado e intangível é o custo

de aquisição deduzido da respectiva depreciação, amortização ou exaustão.

7.2.1.5.1. Arrendamento Mercantil

De acordo com o art. 179, IV, da Lei das S.A., com redação dada pela Lei nº 11.638/07, são classificados no Imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados **à** manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Exemplos: Móveis e Utensílios, Imóveis, Máquinas, Equipamentos, Veículos, etc.

De acordo com a nova redação deste inciso, serão classificados no ativo não circulante imobilizado os **direitos oriundos de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens (tangíveis).**

O que isso significa? **A nova redação tem o objetivo de abranger o arrendamento mercantil financeiro (*leasing* financeiro), que é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário, em troca de um pagamento ou uma série de pagamentos, o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado.**

Tudo bem, professor, mas poderia explicar o que é um arrendamento mercantil?

Um **arrendamento mercantil é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário, em troca de um pagamento ou de uma série de pagamentos, o direito de utilizar um ativo por um período de tempo acordado.**

Repare a diferença:

Arrendador: é o proprietário do bem que será arrendado ao arrendatário.

Arrendatário: é quem recebe o bem do arrendador.

Para guardar, vamos lembrar o contrato de aluguel: o **locador** ***é o proprietário do imóvel que será alugado ao*** **locatário.**

Fazendo uma analogia: o **arrendador** ***é o proprietário do bem que será arrendado ao*** **arrendatário.**

Existem dois tipos de arrendamento mercantil: arrendamento mercantil financeiro e arrendamento mercantil operacional.

Primordialmente, no **arrendamento mercantil financeiro há a transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo, independentemente se o título de propriedade foi transferido ou não (primazia essência sobre a forma).**

E o arrendamento operacional? Pode parecer estranho, mas a definição da norma é:

Arrendamento mercantil operacional: é um arrendamento mercantil diferente de um arrendamento mercantil financeiro.

Arrendamento Mercantil Financeiro	Arrendamento Mercantil Operacional
Transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à	**Não há** transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à

propriedade de um ativo.	propriedade de um ativo.

7.2.1.5.1.1. Arrendamento Mercantil Operacional

7.2.1.5.1.1.1. Contabilização pelo Arrendatário

Os pagamentos do arrendamento mercantil operacional devem ser registrados periodicamente como despesa em contrapartida de passivo ou disponibilidades (ativo circulante).

Lançamento:

Débito: Despesas com Arrendamento Operacional (Despesa)
Crédito: Contas a Pagar (Passivo Circulante)
ou
Débito: Despesas com Arrendamento Operacional (Despesa)
Crédito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)

Percebe-se que esse tipo de arrendamento tem as características de um contrato de aluguel, diferentemente do arrendamento financeiro, que nada mais é do que uma operação de compra financiada (essência econômica).

Na contabilização de um arrendamento mercantil operacional não deve ser reconhecido o passivo total no início do contrato e sim no decorrer do contrato, por ocasião do pagamento, como se representassem um aluguel.

Repare que não há demonstração, no balanço patrimonial, da dívida total e muito menos do bem arrendado.

Outro detalhe importante diz respeito aos pagamentos, que deverão ser reconhecidos de forma linear ao longo do contrato (regime de competência da apropriação de despesas), exceto se outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do usuário.

Regra geral, os pagamentos do arrendamento mercantil operacional serão reconhecidos de forma linear, ao longo do contrato, como despesas do período, pelo regime de competência.

Exemplo: A empresa J4M2 (arrendatária) fez um arrendamento mercantil operacional de um equipamento por 5 anos em 02/01/2010. No contrato, há previsão de 5 prestações anuais de R$ 6.000,00. A primeira prestação será paga em dezembro de 2010, a segunda em janeiro de 2012, a terceira em fevereiro de 2013, a quarta em março de 2014 e a quinta em dezembro de 2014. Como deve ser feita a contabilização do arrendamento no arrendatário?

Total a ser pago = 5 x 6.000 = R$ 30.000,00
Total de Meses = 5 anos x 12 meses = 60 meses
Despesa a ser apropriada mensalmente = 30.000/60 = R$ 500,00

Lançamento mensal (a partir de 31/01/2010):

Débito: Despesa de Arrendamento Operacional (Despesa) 500
Crédito: Contas a Pagar (Passivo Circulante) 500

Por ocasião do pagamento de cada prestação:
Débito: Contas a Pagar (Passivo Circulante) 6.000
Crédito: Bancos (Ativo Circulante) 6.000

7.2.1.5.1.1.2. Contabilização pelo Arrendador

Como o ativo, no arrendamento mercantil operacional, é propriedade do arrendador, além da receita pelos pagamentos recebidos ou a receber (regime de competência), o arrendador deve reconhecer a depreciação do ativo.

A receita deve ser reconhecida em base linear, pelo princípio da competência, independentemente da forma de pagamento, a menos que outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do ativo arrendado seja diminuído.

Lançamentos:
I – Reconhecimento da receita:
Débito: Títulos a Receber (Ativo Circulante)
Crédito: Receita de Arrendamento Operacional (Receita)

II – Recebimento dos pagamentos:
Débito: Bancos (Ativo Circulante)
Crédito: Títulos a Receber (Ativo Circulante)

III – Depreciação:
Débito: Despesas de Depreciação (Despesa)
Crédito: Depreciação Acumulada (Ativo Não Circulante)

Os custos, incluindo a depreciação, incorridos na obtenção das receitas devem ser considerados como despesas. Por outro lado, os custos iniciais para colocação do ativo em funcionamento devem ser adicionados ao seu valor contábil.

A política de depreciação para os ativos arrendados deve ser consistente com a política de depreciação normal do arrendador e os ativos arrendados também devem ser submetidos ao teste de recuperabilidade.

Exemplo: A empresa Linotécnica (arrendadora) fez um arrendamento mercantil operacional de um equipamento por 5 anos em 02/01/2010. No contrato, há previsão de 5 prestações anuais de R$ 6.000,00. A primeira prestação será recebida em dezembro de 2010, a segunda em janeiro de 2012, a terceira em fevereiro de 2013, a quarta em março de 2014 e a quinta em dezembro de 2014. Suponha que o ativo tenha um valor registrado na contabilidade de R$ 120.000,00 e que a sua vida útil é de 5 anos. Como deve ser feita a contabilização do arrendamento na arrendadora?

Total a ser recebido = 5 x 6.000 = R$ 30.000,00
Total de Meses = 5 anos x 12 meses = 60 meses
Receita a ser apropriada mensalmente = 30.000/60 = R$ 500,00

Lançamento mensal (a partir de 31/01/2010):
Débito: Títulos a Receber (Ativo Circulante) 500
Crédito: Receita de Arrendamento Operacional (Receita) 500

Por ocasião do recebimento de cada prestação:
Débito: Bancos (Ativo Circulante) 6.000
Crédito: Títulos a Receber (Ativo Circulante) 6.000

Valor Depreciável = 120.000
Vida Útil = 5 anos x 12 meses = 60 meses
Taxa de Depreciação = 1/Vida Útil = 1/60
Despesa com Depreciação (Mensal) = 1/60 x 120.000 = 2.000

Lançamento mensal de depreciação:
Débito: Despesas com Depreciação (Despesa) 2.000
Crédito: Depreciação Acumulada (Ativo Não Circulante – Imobilizado – Retif.) 2.000

Quadro resumo do arrendamento mercantil operacional:

Arrendador	Arrendatário
– Bem arrendado registro no ativo não circulante imobilizado. – Reconhece, pelo regime de competência, as receitas das prestações recebidas ou a receber. – Reconhece, pelo regime de competência, as despesas com depreciação do bem.	– Reconhece, pelo regime de competência, as despesas pagas ou a pagar, resultantes do contrato de arrendamento mercantil operacional. **Não reconhecem o passivo total contraído no início do contrato de arrendamento.** **Não registram o bem objeto do arrendamento em seu ativo não circulante imobilizado.**

7.2.1.5.1.2. Arrendamento Mercantil Financeiro

7.2.1.5.1.2.1. Contabilização pelo Arrendatário

No registro inicial de um arrendamento mercantil financeiro, deve-se contabilizá-lo como ativo e passivo, ou seja, o direito de uso do bem é registrado no ativo imobilizado e a dívida assumida é lançada no passivo.

É aconselhável que a dívida não seja representada como dedução do ativo imobilizado, devendo ser segregada em passivo circulante e não circulante, conforme o prazo de pagamento das parcelas.

O valor a ser contabilizado para o direito de uso deve ser igual ao valor justo do bem arrendado ou ao valor presente dos pagamentos do referido arrendamento, dos dois o menor.

No caso do registro pelo valor presente dos pagamentos mínimos, deve ser utilizada como taxa de desconto a taxa de juros implícita no arrendamento mercantil, se for possível

determinar essa taxa. Caso não seja, deverá ser utilizada a taxa incremental de financiamento do arrendatário.

Vamos ver mais algumas definições da norma:

Vida econômica: é o período durante o qual se espera que um ativo seja economicamente utilizável por um ou mais usuários; ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que um ou mais usuários esperam obter do ativo.

Vida útil: é o período remanescente estimado, a partir do começo do prazo do arrendamento mercantil, sem limitação pelo prazo do arrendamento mercantil, durante o qual se espera que os benefícios econômicos incorporados no ativo sejam consumidos pela entidade.

Valor residual garantido é:

– para um arrendatário, a parte do valor residual que seja garantida por ele ou por parte a ele relacionada (sendo o valor da garantia o valor máximo que possa, em qualquer caso, tornar-se pagável); e
– para um arrendador, a parte do valor residual que seja garantida pelo arrendatário ou por terceiro não relacionado com o arrendador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.

Valor residual não garantido: é a parte do valor residual do ativo arrendado, cuja realização pelo arrendador não esteja assegurada ou esteja unicamente garantida por uma parte relacionada com o arrendador.

Custos diretos iniciais: são custos incrementais que são diretamente atribuíveis à negociação e estruturação de um arrendamento mercantil, exceto os custos incorridos pelos arrendadores fabricantes ou comerciantes.

Receita financeira não realizada é a diferença entre:

– o investimento bruto no arrendamento mercantil; e
– o investimento líquido no arrendamento mercantil.

Taxa de juros implícita no arrendamento mercantil: é a taxa de desconto que, no início do arrendamento mercantil, faz com que o valor presente agregado:

– dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil; e
– do valor residual não garantido

seja igual à soma:

– do valor justo do ativo arrendado e
– de quaisquer custos diretos iniciais do arrendador.

P = pagamento mensal mínimo do arrendamento mercantil
n = número de prestações do arrendamento mercantil
i = taxa de juros implícita do arrendamento mercantil

VR = valor residual não garantido
VJ = valor justo do ativo arrendado
CD = custos diretos iniciais do arrendador
$$P/(1 + i) + P/(1+i)^2 + P/(1+i)^3 + ... + P/(1 + I)^n + VR = VJ + CD$$

Taxa de juros incremental de financiamento do arrendatário: é a taxa de juros que o arrendatário teria de pagar num arrendamento mercantil semelhante ou, se isso não for determinável, a taxa em que, no início do arrendamento mercantil, o arrendatário incorreria ao pedir emprestado por prazo semelhante, e com segurança semelhante, os fundos necessários para comprar o ativo.

Vistas essas definições, vamos verificar como seriam feitos os registros na contabilidade do arrendatário.

Lançamento no registro inicial:
Débito: Bem Arrendado (Ativo Não Circulante Imobilizado)
Débito: Juros Passivos a Transcorrer (Passivo Circulante/Passivo Não Circulante (*[3]))
Crédito: Prestações a Pagar (Passivo Circulante/Passivo Não Circulante)

(*[3]) Pela lógica da Esaf, essa conta seria classificada no Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo, de acordo com prazo para apropriação:
Juros Passivos a Transcorrer (Curto Prazo) Ativo Circulante
Juros Passivos a Transcorrer (Longo Prazo) Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo

No reconhecimento inicial do arrendamento mercantil financeiro o valor contábil registrado no ativo será igual ao valor contábil registrado no passivo.

Essa situação só não será verdadeira caso a arrendatária tenha custos diretos iniciais em relação ao bem arrendado. Nesse caso, os referidos custos também farão parte do custo do ativo e a contrapartida será uma conta do disponível.

São exemplos de custos iniciais: custos de negociação e de garantia de acordos de arrendamento mercantil, se identificados como diretamente atribuíveis às atividades executadas pelo arrendatário para um arrendamento mercantil financeiro.

Lançamento do custo direto inicial:
Débito: Bem (Ativo Não Circulante Imobilizado)
Crédito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)

No registro, os pagamentos mínimos do arrendamento mercantil devem ser segregados entre encargo financeiro, que será apropriado linearmente durante o prazo do arrendamento mercantil, de acordo com o regime de competência, e redução do passivo em aberto.

Lançamentos:

I – Pagamento de prestações:
Débito: Financiamento por Arrendamento Financeiro (Passivo Circulante)
Crédito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)

II – Decurso do tempo (longo prazo para curto prazo):
Débito: Financiamento por Arrendamento Financeiro (Passivo Não Circulante)
Crédito: Financiamento por Arrendamento Financeiro (Passivo Circulante)
Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Não Circulante (*))
Crédito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Circulante(*[4]))

III – Reconhecimento da despesa financeira:
Débito: Despesa Financeira (Despesa)
Crédito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Circulante (*[4]))

(*[4]) Pela lógica da Esaf, essa conta seria classificada no Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo, de acordo com prazo para apropriação:
Juros Passivos a Transcorrer (Curto Prazo) Ativo Circulante
Juros Passivos a Transcorrer (Longo Prazo) Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo

Caso existam pagamentos contingentes, eles devem ser registrados diretamente como despesas do período em que incorrerem.

Pagamento contingente: é a parcela dos pagamentos do arrendamento mercantil que não seja de quantia fixada, e sim baseada na quantia futura de um fator que se altera sem ser pela passagem do tempo (por exemplo, percentual de vendas futuras, quantidade de uso futuro, índices de preços futuros, taxas futuras de juros do mercado).
Exemplo: Um acordo ou compromisso de arrendamento mercantil pode incluir uma disposição para ajustar os pagamentos do arrendamento mercantil devido a alterações do custo de construção ou aquisição da propriedade arrendada ou devido a alterações em outra mensuração de custo ou valor, tais como níveis gerais de preços, ou nos custos de financiamento do arrendamento mercantil por parte do arrendador, durante o período entre o início do arrendamento mercantil e o começo do prazo do arrendamento mercantil. Se isso ocorrer, o efeito de tais alterações deve ser considerado como tendo ocorrido no início do arrendamento mercantil.

Pagamento contingente:
Débito: Despesa com Pagamento Contingente de Arrendamento Mercantil (Despesa)
Crédito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)

Se o bem arrendado for passível de depreciação ou amortização, deve-se proceder ao seu cálculo e contabilização. Se não houver certeza de que a propriedade do bem será transferida para o arrendatário no fim do prazo do contrato, o ativo deverá ser depreciado

ou amortizado durante o prazo do arrendamento mercantil financeiro ou da sua vida útil, o que for menor.

O bem arrendado também está sujeito ao teste de *impairment* ou recuperabilidade, que verificará se o mesmo está desvalorizado ou não.

Além disso, deve-se lançar o valor dos juros a transcorrer como conta redutora da dívida. O encargo financeiro deve ser reconhecido como despesa financeira a cada período, em obediência ao regime de competência.

Reconhecimento da despesa com depreciação do bem arrendado:
Débito: Despesa com Depreciação (Despesa)
Crédito: Depreciação Acumulada (ANC – Imobilizado – Retificadora)

Exemplo: Determine o valor do Passivo Circulante da Cia. Arrendatária a ser apurado logo após o reconhecimento contábil do contrato de arrendamento mercantil firmado entre ela e a entidade arrendadora, segundo o qual a arrendatária se obriga a pagar 5 prestações anuais e iguais no valor unitário de R$ 8.500,00, mais o valor da opção de compra no montante de R$ 190,76 ao final do quinto ano, juntamente com a última prestação anual; e a arrendadora se obriga a entregar, nesse ato, o bem arrendado (um veículo que será utilizado pela arrendatária em suas atividades operacionais normais).

Sabe-se que:

- o contrato foi firmado em 31/12/2008;
- a primeira prestação vence em 31/12/2009 e todas as demais prestações vencem no dia 31 de dezembro dos anos subsequentes;
- o valor de mercado do bem arrendado, à vista, é R$ 30.000,00;
- a taxa de juros implícita no contrato é 13% ao ano;
- o Balanço Patrimonial da Cia. Arrendatária apurado em 31/12/2008 imediatamente antes de o contrato em tela ter sido reconhecido contabilmente é o seguinte:

Ativo Circulante	20.000,00	Passivo Circulante	15.000,00
Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo	30.000,00	Passivo Não Circulante	25.000,00
Ativo Não Circulante – Imobilizado	50.000,00	Patrimônio Líquido	60.000,00

a) R$ 3.900,00.
b) R$ 8.500,00.
c) R$ 15.000,00.
d) R$ 19.600,00.
e) R$ 23.500,00.

Passivo Circulante (Saldo Inicial) = R$ 15.000,00
Passivo Circulante da Cia. Arrendatária = ?
Reconhecimento contábil do contrato de arrendamento mercantil (31/12/2008)

Prestações do Arrendamento = R$ 8.500,00 (5 prestações anuais e iguais)
Valor Residual = R$ 190,76 (opção de compra juntamente com a última prestação anual)
Valor de Mercado do Bem Arrendado (à vista) = R$ 30.000,00
Taxa de Juros implícita no contrato = 13% ao ano

Arrendamento Financeiro – Arrendatária
Ano 1:
Saldo Inicial do Bem Arrendado = 30.000
Juros Passivos a Transcorrer = 13% x 30.000 = 3.900
Valor Total = 30.000 + 3.900 = 33.900
Primeira Prestação = 8.500
Saldo em 31/12/2009 = 33.900 – 8.500 = 25.400

Aumento do Passivo Circulante (2009):

Saldo Inicial – Passivo Circulante	15.000
(+) Prestação a Pagar (31/12/2009)	8.500
(-) Juros Passivos a Transcorrer	(3.900)
Saldo Final do Passivo Circulante	**19.600**

Continuando a resolução, para fins didáticos:
Ano 2:
Saldo Inicial = 25.400
Juros Passivos a Transcorrer = 13% x 25.400 = 3.302
Valor Total = 25.400 + 3.302 = 28.702
Segunda Prestação = 8.500
Saldo em 31/12/2010 = 28.702 – 8.500 = 20.202

Ano 3:
Saldo Inicial = 20.202
Juros Passivos a Transcorrer = 13% x 20.202 = 2.626,26
Valor Total = 20.202 + 2.626,26 = 22.828,26
Terceira Prestação = 8.500
Saldo em 31/12/2011 = 22.828,26 – 8.500 = 14.328,26

Ano 4:
Saldo Inicial = 14.328,26
Juros Passivos a Transcorrer = 13% x 14.328,26 = 1.862,67
Valor Total = 14.328,26 + 1.862,67 = 16.190,93
Quarta Prestação = 8.500
Saldo em 31/12/2012 = 16.190,93 – 8.500 = 7.690,93

Ano 5:

Saldo Inicial = 7.690,93
Juros Passivos a Transcorrer = 13% x 7.690,93 = 999,82
Valor Total = 7.690,93 + 999,82 = 8.690,76
Quinta Prestação = 8.500
Saldo em 31/12/2013 = 8.690,76 – 8.500 = 190,76

Total dos Juros Passivos a Transcorrer (PNC) =
= 3.302 + 2.626,26 + 1.862,67 + 999,82 = 8.790,76
Prestações a Pagar (PNC) = 4 x 8.500 + 190,76 (valor residual) = 34.190,76

Lançamento na Arrendatária (2008):

Débito: Veículo (Ativo Imobilizado)	30.000,00
Débito: Juros Passivos a Transcorrer (PC (*[5]))	3.900,00
Débito: Juros Passivos a Transcorrer (PNC(*[5]))	8.790,76
Crédito: Prestações a Pagar (PC)	8.500,00
Crédito: Prestações a Pagar (PNC)	34.190,76

A alternativa “d” é a correta.

(*[5]) Pela lógica da Esaf, essa conta seria classificada no Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo, de acordo com o prazo para apropriação:
Juros Passivos a Transcorrer (Curto Prazo) Ativo Circulante
Juros Passivos a Transcorrer (Longo Prazo) Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo

Já caiu em prova!

(Ciências Contábeis-Oficial Técnico de Inteligência-Abin-2010-Cespe) Quando um financiamento por arrendamento financeiro apresenta o valor presente das prestações mínimas menor do que o valor justo do bem, a empresa arrendatária credita o passivo pelo valor da soma dos pagamentos mínimos e debita conta redutora no valor calculado dos juros efetivos, ao passo que debita o ativo pelo valor presente das prestações mínimas.

O item está certo.

7.2.1.5.1.2.2. Contabilização pelo Arrendador

Os arrendadores deverão reconhecer os ativos mantidos por arrendamento mercantil financeiro nos seus balanços patrimoniais como conta a receber, cujo valor será igual ao investimento líquido no arrendamento mercantil

Além disso, devem considerar os valores recebidos como sendo amortização de capital (pelo investimento feito) e receita financeira (recompensa pelo investimento e serviço).

Para entendermos o que seria um investimento líquido no arrendamento mercantil, primeiramente vamos definir o que é um investimento bruto:

Investimento bruto no arrendamento mercantil é a soma:

– dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil a receber pelo arrendador segundo um arrendamento mercantil financeiro; e

– de qualquer valor residual não garantido atribuído ao arrendador.

Valor residual não garantido: é a parte do valor residual do ativo arrendado, cuja realização pelo arrendador não esteja assegurada ou esteja unicamente garantida por uma parte relacionada com o arrendador.

Investimento líquido no arrendamento mercantil: é o investimento bruto no arrendamento mercantil descontado à taxa de juros implícita no arrendamento mercantil.

Investimento Líquido = Investimento Bruto/(1 + Taxa de Juros Implícita)

Lembre que a titularidade jurídica do bem arrendado é do arrendador. Portanto, por ocasião da compra do ativo pelo arrendador, o bem deve ser classificado em conta que o represente e a contrapartida será uma conta do passivo (compra a prazo) ou de disponibilidades (compra à vista).

Lançamento por ocasião da compra do bem pelo arrendador:
Débito: Bem (Ativo Não Circulante – Imobilizado)
Crédito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)
Ou
Débito: Bem (Ativo Não Circulante – Imobilizado)
Crédito: Títulos a Pagar (Passivo Circulante/Passivo Não Circulante)

Por ocasião do arrendamento mercantil financeiro, o arrendador reclassifica o bem do ativo como contas a receber e considera os valores recebidos como uma amortização do capital (pelo investimento realizado) e receita financeira (recompensa pelo investimento).

Quanto ao reconhecimento subsequente da receita financeira, deve se basear em modelo que reflita a taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido, pois a mesma deve ser apropriada durante o prazo do arrendamento em base sistemática e racional.

Lançamentos:
I – Por ocasião do arrendamento financeiro:
Débito: Contas a Receber – Arrendamento Financeiro (Ativo Circulante e Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo)
Crédito: Bem (Ativo Não Circulante)
Crédito: Juros Ativos a Transcorrer (AC e ANC-RLP – Retificadora (*[6]))

II – Decurso do tempo (longo prazo para curto prazo):
Débito: Contas a Receber – Arrendamento Financeiro (Ativo Circulante)
Crédito: Contas a Receber – Arrendamento Financeiro (ANC-RLP)
Débito: Juros Ativos a Transcorrer (ANC-RLP(*[6]))
Crédito: Juros Ativos a Transcorrer (Ativo Circulante(*[6]))

III – Reconhecimento da receita (regime de competência):

Débito: Juros Ativos a Transcorrer (Ativo Circulante(*6))
Crédito: Receita Financeira (Receita)

IV – Recebimento das Prestações:
Débito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)
Crédito: Contas a Receber (Ativo Circulante)

(*6) Pela lógica da Esaf, essas contas seriam classificadas no Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante, de acordo com prazo para apropriação:
Juros Ativos a Transcorrer (Curto Prazo) Passivo Circulante
Juros Ativos a Transcorrer (Longo Prazo) Passivo Não Circulante

Já caiu em prova!

(Técnico de Apoio Especializado/Controle Interno – Cargo 47–Ministério Público da União–2010–Cespe) Em uma operação de arrendamento mercantil financeiro, ao se efetuar reconhecimento subsequente da receita financeira pelo arrendador, deve ser adotado cálculo que reflita a taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido, uma vez que essa taxa dever ser apropriada durante o prazo do arrendamento em base sistemática e racional.

O item está certo.

Os custos diretos iniciais envolvidos na negociação, como comissões, honorários legais e custos internos, que sejam diretamente atribuíveis à negociação e ao arranjo do contrato de arrendamento, serão incluídos na mensuração inicial da conta a receber, reduzindo o valor da receita reconhecida durante o prazo do arrendamento mercantil.

Lançamento por ocasião do arrendamento mercantil financeiro, considerando os custos diretos iniciais (aumentam o saldo dos valores a receber):
Débito: Contas a Receber (Ativo Circulante/Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo)
Crédito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante) desembolsos decorrentes dos custos diretos iniciais
Crédito: Bem (Ativo Não Circulante Imobilizado)
Crédito: Juros Ativos a Transcorrer (AC e ANC-RLP – Retificadora(*7))

(*7) Pela lógica da Esaf, essas contas seriam classificadas no Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante, de acordo com prazo para apropriação:
Juros Ativos a Transcorrer (Curto Prazo) Passivo Circulante
Juros Ativos a Transcorrer (Longo Prazo) Passivo Não Circulante

Gastos gerais relativos à venda, como marketing e equipe de vendas, são excluí dos do montante inicial de contas a receber, sendo considerados como despesas, uma vez que ocorrem antes da negociação.

Lançamentos dos gastos gerais relativos à venda:
Débito: Despesas Gerais (Despesa)
Crédito: Bancos ou Caixa (Ativo Circulante)

Exemplo: Determine o lançamento na Cia. Arrendadora a ser apurado logo após o reconhecimento contábil do contrato de arrendamento mercantil firmado entre ela e a entidade arrendatária, segundo o qual a arrendatária se obriga a pagar 5 prestações anuais e iguais no valor unitário de R$ 8.500,00, mais o valor da opção de compra no montante de R$ 190,76 ao final do quinto ano, juntamente com a última prestação anual; e a arrendadora se obriga a entregar, nesse ato, o bem arrendado (um veículo que será utilizado pela arrendatária em suas atividades operacionais normais).

Sabe-se que:

- o contrato foi firmado em 31/12/2008;
- a primeira prestação vence em 31/12/2009 e todas as demais prestações vencem no dia 31 de dezembro dos anos subsequentes;
- o valor de mercado do bem arrendado, à vista, é R$ 30.000,00;
- a taxa de juros implícita no contrato é 13% ao ano;
- o Balanço Patrimonial da Cia. Arrendadora apurado em 31/12/2008 imediatamente antes de o contrato em tela ter sido reconhecido contabilmente é o seguinte:

Ativo Circulante	20.000,00	Passivo Circulante	15.000,00
Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo	30.000,00	Passivo Não Circulante	25.000,00
Ativo Não Circulante – Imobilizado	50.000,00	Patrimônio Líquido	60.000,00

Ativo Circulante (Saldo Inicial) = R$ 20.000,00
Ativo Circulante da Cia. Arrendadora = ?

Reconhecimento contábil do contrato de arrendamento mercantil (31/12/2008)
Prestações do Arrendamento = R$ 8.500,00 (5 prestações anuais e iguais)
Valor Residual = R$ 190,76 (opção de compra juntamente com a última prestação anual)
Valor de Mercado do Bem Arrendado (à vista) = R$ 30.000,00
Taxa de Juros implícita no contrato = 13% ao ano

Arrendamento Financeiro – Arrendadora
Ano 1:
Saldo Inicial das Contas a Receber (pelo bem arrendado) = 30.000
Juros Ativos a Transcorrer = 13% x 30.000 = 3.900
Valor Total = 30.000 + 3.900 = 33.900
Primeira Prestação = 8.500
Saldo em 31/12/2009 = 33.900 – 8.500 = 25.400

Ano 2:

Saldo Inicial = 25.400
Juros Ativos a Transcorrer = 13% x 25.400 = 3.302
Valor Total = 25.400 + 3.302 = 28.702
Segunda Prestação = 8.500
Saldo em 31/12/2010 = 28.702 – 8.500 = 20.202

Ano 3:
Saldo Inicial = 20.202
Juros Ativos a Transcorrer = 13% x 20.202 = 2.626,26
Valor Total = 20.202 + 2.626,26 = 22.828,26
Terceira Prestação = 8.500
Saldo em 31/12/2011 = 22.828,26 – 8.500 = 14.328,26

Ano 4:
Saldo Inicial = 14.328,26
Juros Ativos a Transcorrer = 13% x 14.328,26 = 1.862,67
Valor Total = 14.328,26 + 1.862,67 = 16.190,93
Quarta Prestação = 8.500
Saldo em 31/12/2012 = 16.190,93 – 8.500 = 7.690,93

Ano 5:
Saldo Inicial = 7.690,93
Juros Ativos a Transcorrer = 13% x 7.690,93 = 999,82
Valor Total = 7.690,93 + 999,82 = 8.690,76
Quinta Prestação = 8.500
Saldo em 31/12/2013 = 8.690,76 – 8.500 = 190,76

Total dos Juros Ativos a Transcorrer (ANC-RLP) =
= 3.302 + 2.626,26 + 1.862,67 + 999,82 = 8.790,76
Contas a Receber (ANC-RLP) = 4 x 8.500 + 190,76 = 34.190,76

Lançamento na Arrendadora (2008):

Débito: Contas a Receber (AC)	8.500,00
Débito: Contas a Receber (ANC-RLP)	34.190,76
Crédito: Veículo (Ativo Não Circulante – Imobilizado)	30.000,00
Crédito: Juros Ativos a Transcorrer (AC(*8))	3.900,00
Crédito: Juros Ativos a Transcorrer (ANC-RLP(*8))	8.790,76

(*8) Pela lógica da Esaf, essas contas seriam classificadas no Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante, de acordo com o prazo para apropriação:
Juros Ativos a Transcorrer (Curto Prazo) Passivo Circulante

Juros Ativos a Transcorrer (Longo Prazo) Passivo Não Circulante

Quadro resumo do arrendamento mercantil financeiro:

Arrendador	Arrendatário
– Bem arrendado será classificado como valores a receber por ocasião do arrendamento mercantil financeiro. – Os juros ativos a transcorrer devem ser reconhecidos como conta redutora dos valores a receber decorrentes do arrendamento. As receitas de juros serão apropriadas no resultado, pelo regime de competência, durante o período de duração do arrendamento mercantil financeiro.	– Bem arrendado registro no ativo não circulante imobilizado, pelo valor presente ou valor justo, dos dois o menor. – Reconhece, pelo regime de competência, as despesas com depreciação do bem. – Reconhece, no registro inicial, toda dívida decorrente do arrendamento mercantil financeiro. – Os juros passivos a transcorrer devem ser reconhecidos como conta redutora da dívida do arrendamento. As despesas de juros serão apropriadas no resultado, pelo regime de competência, durante o período de duração do arrendamento mercantil financeiro.

7.2.1.6. Valor Justo

Neste item, vamos ver o conceito de valor justo para todos os itens do ativo. De acordo com o § 1º do art. 183 da Lei das S.A., considera-se valor justo:

Matérias-primas e dos bens em almoxarifado: o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

Estoques de mercadorias fungíveis (mercadorias idênticas, que não podem ser diferenciadas pela simples inspeção visual) destinadas à venda: poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Bens ou direitos destinados à venda: o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

Investimentos: o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

Instrumentos financeiros: o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:

– o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;
– o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou
– o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

7.2.1.7. Teste de Recuperabilidade (*impairment*)

De acordo com a Lei das S.A., **a companhia deverá efetuar, periodicamente, a análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível,** a fim de que

sejam:

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Área Administrativa-Especialidade Contabilidade-TRT/4R-2011-FCC) De acordo com as normas internacionais, os Intangíveis estão sujeitos a ajustes:

a) decorrentes somente do cálculo da amortização.
b) de amortizações e do registro da imparidade, quando for o caso.
c) de amortizações, depreciação e ajustes a valor presente, quando for o caso.
d) somente da correção do ajuste a valor presente.
e) consequentes do valor justo e do cálculo do valor presente do fluxo de caixa.

Os ativos não circulante intangíveis podem sofrer amortização ou teste de recuperabilidade (impairment), que a banca chamou de imparidade. A alternativa “b” é a correta.

Seguem algumas definições importantes para calcular o valor recuperável:

1. **Valor recuperável de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa:** é o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso.

   Valor Líquido de Venda > Valor em Uso

   Valor Recuperável = Valor Líquido de Venda

   Valor Líquido de Venda < Valor em Uso

   Valor Recuperável = Valor em Uso

2. **Valor em uso:** é o valor presente de fluxos de caixa futuros estimados, que devem resultar do uso de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa.

3. **Valor líquido de venda:** é o valor a ser obtido pela venda de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

   Contrato Comutativo: é aquele feito em caráter oneroso, sendo certas e equivalentes as contraprestações estabelecidas entre as partes intervenientes (troca justa entre as partes).

4. **Despesas de venda ou de baixa:** são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda ou à baixa de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, excluindo as despesas financeiras e de impostos sobre o resultado gerado.

   Despesas atribuíveis diretamente à venda ou à baixa

(-) Despesas Financeiras
(-) Impostos sobre o resultado gerado
Despesas de Venda ou de Baixa

5. **Perda por desvalorização:** é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

Valor Contábil do Ativo
(-) Valor Recuperável
Perda por Desvalorização

6. **Valor contábil:** é o valor pelo qual um ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e provisão para perdas.

Valor Registrado no Balanço do Ativo
(-) Depreciação, Amortização ou Exaustão Acumulada
(-) Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável
Valor Contábil

7. **Depreciação, amortização e exaustão:** é a alocação sistemática do valor depreciável, amortizável e exaurível de ativos durante sua vida útil.

Taxa de Depreciação, Amortização ou Exaustão
(x) Período
(x) Base de Cálculo
Depreciação, Amortização ou Exaustão

8. **Valor depreciável, amortizável e exaurível:** é o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo nas demonstrações contábeis, menos seu valor residual (base de cálculo da depreciação, amortização e exaustão).

Valor do Custo de Aquisição ou outra base de substitua o custo
(-) Valor Residual
Valor depreciável, amortizável e exaurível

9. **Valor residual:** é o valor estimado que uma entidade obteria pela venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Ativo Desvalorizado: Valor Contábil > Valor Recuperável

Pelo menos, ao fim de cada exercício social, a entidade deverá avaliar se há algum indício de que um ativo possa ter sofrido desvalorização.

Portanto, o teste de recuperabilidade ou *impairment test* deve ser realizado, no mínimo, uma vez por ano.

Indícios de necessidade de *impairment*

1. Fontes externas de informação

– durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu sensivelmente, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;

– mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera, ou no mercado para o qual o ativo é utilizado;

– as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor em uso de um ativo em uso e diminuirão significativamente o valor recuperável do ativo; e

– o valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior do que o valor de suas ações no mercado.

2. Fontes internas de informação

– evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo;

– mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para baixa de um ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de um ativo como finita em vez de indefinida; e

– evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado.

Unidade Geradora de Caixa

Se não for possível estimar o valor recuperável individualmente, a entidade deve determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (a unidade geradora de caixa do ativo).

Valor Líquido de Venda = Valor Recuperável
(na maioria das situações envolvendo ativos mantidos para alienação)

Valor Líquido de Venda:

– preço de um contrato de venda firme em uma transação em bases comutativas;

– preço de mercado ativo; ou

– melhor informação disponível para refletir o valor que uma entidade possa obter, na data do balanço, para a baixa do ativo em uma transação em bases comutativas.

As despesas de venda, exceto as que já foram reconhecidas como passivo, devem ser

deduzidas ao se determinar o valor líquido de venda.

Se Valor Contábil > Valor Recuperável

Valor Contábil
(-) Valor Recuperável de um Ativo
Perda por Desvalorização do Ativo

I – Reconhecimento da Perda por Desvalorização:
Débito: Perda por Desvalorização (Despesa)
Crédito: Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável (ANC – Retificadora)

II – Caso um ativo tenha sido reavaliado (a reavaliação foi extinta pela Lei nº 11.638/07), o reconhecimento da perda será lançado da seguinte maneira:
Reserva de Reavaliação
a Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável (ANC – Retificadora)

Nova base de cálculo da depreciação, amortização ou exaustão, após o reconhecimento da perda por desvalorização:

Valor do custo de aquisição do bem ou valor registrado do bem
(-) Perda por Desvalorização
(-) Valor Residual
Base de Cálculo da Depreciação, Amortização ou Exaustão

I – Reconhecimento da Reversão de uma Perda por Desvalorização:
Débito: Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável (ANC – Retificadora)
Crédito: Reversão da Perda por Desvalorização (Receita)

II – Caso um ativo tenha sido reavaliado (a reavaliação foi extinta pela Lei nº 11.638/07), o reconhecimento da reversão será lançado da seguinte maneira:

II.1 – Caso não tenha sido reconhecida nenhuma perda por desvalorização no resultado do período:
Débito: Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável (ANC – Retificadora)
Crédito: Reserva de Reavaliação

II.2 – Caso tenha sido reconhecida a perda por desvalorização no resultado do período:
Débito: Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável (ANC – Retificadora)
Crédito: Reversão da Perda por Desvalorização (Receita)

Um ativo está desvalorizado quando seu valor contábil excede seu valor recuperável.

Ativo Desvalorizado: Valor Contábil > Valor Recuperável

Exemplo: Qual o valor da variação que deverá sofrer o patrimônio da Empresa Industrial

X ao efetuar, adequadamente, o lançamento contábil relativo ao teste de recuperabilidade do equipamento Y, sabendo-se que:

1. o valor de registro original do equipamento Y é $100.000,00;
2. a depreciação acumulada do equipamento Y, até a data do teste, é $40.000,00;
3. o valor de mercado do equipamento Y, na data do teste, é $62.000,00;
4. caso a Empresa X vendesse o equipamento Y, na data do teste, incorreria em gastos associados a tal transação no montante de $13.000,00;
5. caso a Empresa X não vendesse o equipamento Y e o continuasse utilizando no processo produtivo, seria capaz de produzir 10.000 unidades do produto Z por ano pelos próximos 3 anos;
6. o preço de venda do produto Z é $10,00 por unidade;
7. os gastos médios incorridos na produção e venda de uma unidade de produto Z é $8,00;
8. o custo de capital da Empresa X é 10% ao ano;
9. a Empresa X é sediada num paraíso fiscal; portanto, ignore qualquer tributo.

I – Cálculo do Valor Contábil do Equipamento Y:

Valor de Registro – Equipamento Y	100.000
(-) Depreciação Acumulada	(40.000)
Valor Contábil – Equipamento Y	60.000

II – Cálculo do Valor Líquido de Venda do Equipamento Y:

Valor de Mercado – Equipamento Y	62.000
(-) Gastos Incorridos na Transação de Venda	(13.000)
Valor Líquido de Venda	49.000

III – Cálculo do Valor em Uso do Equipamento Y:

I – Ano 1:

Receita Bruta de Vendas = 10.000 unidades x R$ 10,00	100.000
(-) Gastos incorridos na produção e venda = 10.000 x R$ 8,00	(80.000)
Resultado do Ano 1	20.000

Custo de Capital = 10% ao ano

Valor Presente 1 = 20.000/(1 + 10%) = 20.000/1,1 = 18.181,82

II – Ano 2:

Receita Bruta de Vendas = 10.000 unidades x R$ 10,00	100.000
(-) Gastos incorridos na produção e venda = 10.000 x R$ 8,00	(80.000)
Resultado do Ano 2	20.000

Valor Presente 2 = $20.000/(1 + 10\%)^2 = 20.000/1,1^2$ = 16.528,93

III – Ano 3:

Receita Bruta de Vendas = 10.000 unidades x R$ 10,00 100.000

(-) Gastos incorridos na produção e venda = 10.000 x R$ 8,00 (80.000)
Resultado do Ano 3 20.000

Valor Presente 3 = $20.000/(1 + 10\%)^3 = 20.000/1,1^3$ = 15.026,30
Valor em Uso = 18.181,82 + 16.528,93 + 15.026,30 = 49.737,04

IV – Cálculo do Valor Recuperável:
Valor Líquido de Venda = 49.000
Valor em Uso = 49.737,04

Como o valor em uso é maior que o valor líquido de venda, o valor recuperável será igual ao valor em uso.
Valor Recuperável = Valor em Uso = 49.737,04

V – Cálculo da Variação do Patrimônio da Empresa X:

Valor Recuperável	49.737,04
(-) Valor Contábil – Equipamento Y	(60.000,00)
Perda por Desvalorização	**(10.262,96)**

Lançamento:
Débito: Perda por Desvalorização (Despesa) 10.262,96
Crédito: Provisão para Perda por Desvalorização (Ativo – Retificadora) 10.262,96

Já caiu em prova!

(Auditor-TCM-PA-2008-FGV) A empresa Industrial J, no ano 1, efetuou adequadamente o lançamento contábil relativo ao teste de recuperabilidade do valor contábil de determinado equipamento, sabendo-se que:

I. o valor do registro original desse equipamento é $ 80.000,00. A depreciação acumulada do equipamento, até a data do teste, é $ 50.000,00;
II. o valor de mercado desse equipamento, na data do teste, é $ 32.000,00. Caso a Empresa J vendesse o equipamento na data do teste, incorreria em gastos associados a tal transação no montante de $ 5.000,00;
III. caso a Empresa J não vendesse o equipamento e continuasse utilizando-o no processo produtivo, seria capaz de produzir 5.000 unidades do produto Ju por ano pelos próximos 4 anos (assuma que a produção anual ocorra no final de cada ano). Ao final desse período, o equipamento se reduziria a sucata. O preço de venda do produto Ju é $ 5,00 por unidade. Os gastos médios incorridos na produção e venda de uma unidade de produto Ju é $ 3,00. O custo de capital da Empresa Ju é 10% ao ano.
IV. a Empresa J é sediada num paraíso fiscal: portanto, ignore qualquer tributo.

Segundo o CPC 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos –, indique o valor da variação que deverá sofrer o resultado da Empresa J.

a) Zero.
b) Entre – $ 4.000,00 e – $ 2.000,00
c) Entre – $ 2.000,00 e – $ 0,01
d) Entre – $ 6.000,00 e – $ 4.000,00
e) Entre $ 0,01 e $ 2.000,00

I – Cálculo do Valor Contábil do Equipamento:

Valor de Registro – Equipamento	80.000
(-) Depreciação Acumulada	(50.000)

Valor Contábil – Equipamento	30.000

II – Cálculo do Valor Líquido de Venda do Equipamento:

Valor de Mercado – Equipamento	32.000
(-) Gastos Incorridos na Transação de Venda	(5.000)
Valor Líquido de Venda	27.000

III – Cálculo do Valor em Uso do Equipamento:

III.1 – Ano 1:

Receita Bruta de Vendas = 5.000 unidades x R$ 5,00	25.000
(-) Gastos incorridos na produção e venda = 5.000 x R$ 3,00	(15.000)
Resultado do Ano 1	10.000

Custo de Capital = 10% ao ano

Valor Presente 1 = 10.000/(1 + 10%) = 10.000/1,1 = 9.090,90

III.2 – Ano 2:

Receita Bruta de Vendas = 5.000 unidades x R$ 5,00	25.000
(-) Gastos incorridos na produção e venda = 5.000 x R$ 3,00	(15.000)
Resultado do Ano 2	10.000

Valor Presente 2 = $10.000/(1 + 10\%)^2 = 10.000/1,1^2$ = 8.264,46

III.3 – Ano 3:

Receita Bruta de Vendas = 5.000 unidades x R$ 5,00	25.000
(-) Gastos incorridos na produção e venda = 5.000 x R$ 3,00	(15.000)
Resultado do Ano 3	10.000

Valor Presente 3 = $10.000/(1 + 10\%)^3 = 10.000/1,1^3$ = 7.513,15

III.4 – Ano 4:

Receita Bruta de Vendas = 5.000 unidades x R$ 5,00	25.000
(-) Gastos incorridos na produção e venda = 5.000 x R$ 3,00	(15.000)
Resultado do Ano 4	10.000

Valor Presente 4 = $10.000/(1 + 10\%)^4 = 10.000/1,1^4$ = 6.830,13

Valor em Uso = 9.090,90 + 8.264,46 + 7.513,15 + 6.830,13 = 31.698,64

IV – Cálculo do Valor Recuperável:

Valor Líquido de Venda = 27.000

Valor em Uso = 31.698,64

Como o valor em uso é maior que o valor líquido de venda:

Valor Recuperável = Valor em Uso = 31.698,64

Valor Recuperáve 31.698,64
(-) Valor Contábil (30.000)

Como o valor recuperável é maior que o valor contábil, não há ajuste a fazer. A alternativa "a" é a correta.

7.2.2. Critérios de Avaliação de Passivos

De acordo com a Lei das S.A., no balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

– **as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;**

Exemplo: Suponha que a empresa J4M2 tenha uma obrigação a pagar no curto prazo (Título a Pagar), referente à compra a prazo de um Veículo, que, na data do balanço, é de R$ 50.000,00. O lançamento, por ocasião da aquisição, seria:

Débito: Veículo (Ativo Não Circulante – Imobilizado) 50.000
Crédito: Títulos a Pagar (Passivo Circulante) 50.000

– **as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;**

Exemplo: Considere que a empresa J4M2 contraiu um empréstimo no valor de US$ 500.000,00 (quinhentos mil dólares), em 01/12/2009 (Taxa de Câmbio: US$ 1,00 = R$ 0,90). Quando do encerramento do exercício social (31/12/2009), a taxa de câmbio era US$ 1,00 = R$ 1,00. Efetue os lançamentos contábeis:

I – Na aquisição do empréstimo:
Empréstimo (em Real) = 500.000 x 0,90 = 450.000

Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 450.000
Crédito: Empréstimos em Moeda Estrangeira (Passivo Circulante) 450.000

II – No do exercício social:
Empréstimo (em Real) = 500.000 x 1,00 = 500.000
Variação Cambial Passiva = 500.000 – 450.000 = 50.000

Débito: Variação Cambial Passiva (Despesa) 50.000
Crédito: Empréstimo em Moeda Estrangeira (Passivo Circulante) 50.000

– **as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.**

Exemplo (Compra a prazo de terreno): A empresa J4M2, em 31/12/2010, adquiriu um

terreno no valor de R$ 100.000,00, como investimento, a ser pago em 31/12/2011. Considere que os juros embutidos na operação correspondem a R$ 3.600,00, que possuem efeito relevante e que serão reconhecidos linearmente em função dos meses (para facilitar os cálculos).

Vamos efetuar os lançamentos:

I – No momento da compra do terreno (31/12/2010):

Repare que o valor presente do terreno será:

Valor da Compra a Prazo	100.000
(-) Juros na Transação	(3.600)
(=) Valor Presente do Terreno	96.400

O curto prazo (circulante) será até 31/12/2011 (até 12 meses).

Débito: Terreno (Ativo Não Circulante – Investimentos) 96.400

Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Circulante – Retificadora(*[9])) 3.600

Crédito: Financiamentos a Pagar (Passivo Circulante) 100.000

II – Apropriação mensal dos juros passivos em 2011:

Para facilitar os cálculos, o exemplo determina que o reconhecimento dos juros será linear. Repare que o período entre a data da transação e a data do pagamento é de 12 meses (de 31/12/2010 a 31/12/2011). Portanto, os juros passivos mensais serão calculados da seguinte forma:

Juros Passivos (Mensal) = 3.600/12 meses = R$ 300,00 por mês

Débito: Despesas Financeiras (Despesa) 300

Crédito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Circulante – Retificadora(*[9])) 300

Portanto, de janeiro a dezembro de 2011 (12 meses), teríamos o lançamento anterior. O lançamento consolidado, referente a todos os meses de 2011, seria:

Débito: Despesas Financeiras (Despesa) 3.600

Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Circulante – Retificadora(*[9])) 3.600

(*[9]) Pela lógica da Esaf, essa conta seria classificada no Ativo Circulante.

III – No pagamento do financiamento (31/12/2011):

Débito: Financiamentos a Pagar (Passivo Circulante) 100.000

Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 100.000

IV – Apuração do resultado do exercício de 2011 (considerando que não houve outras

receitas e despesa além das citadas no enunciado do exemplo):

Receita Bruta de Vendas	0
(-) Deduções de Vendas	0
(=) Receita Líquida de Vendas	0
(-) CMV	0
(=) Lucro Bruto	0
(-) Despesas Financeiras	(3.600)
(=) Prejuízo Líquido do Exercício	(3.600)

O método de contabilização utilizado é o método custo amortizado, pois o valor (encargos financeiros a apropriar) é amortizado mensalmente para uma conta de resultado (encargos financeiros) até zerar o saldo da conta encargos financeiros a apropriar.

Se fosse o caso, a depreciação seria calculada tendo como base de cálculo os valores originais deduzidos dos ajustes a valor presente.

7.3. Debêntures, conceito, avaliação e tratamento contábil

Debêntures são títulos de crédito com valor nominal emitidos por companhias, os quais conferem a seus titulares (debenturistas) o direito de participação nos lucros da companhia (rendem juros e são atualizados monetariamente). Caso não sejam resgatados no seu prazo de emissão, serão convertidos em ações da companhia. Normalmente, são títulos de longo prazo.

As debêntures são consideradas como recursos captados de terceiros e serão classificadas no passivo exigível, pelo seu valor justo, líquido dos custos de transação diretamente atribuíveis à emissão desse passivo financeiro.

Os encargos financeiros envolvidos na transação serão apropriados ao resultado pelo regime de competência, em função da fluência do prazo, pelo custo amortizado com a utilização do método dos juros efetivos, que considera a taxa interna de retorno (TIR) da transação para a apropriação dos encargos financeiros durante a vigência da transação.

A taxa interna de retorno (TIR) deve considerar todos os fluxos de caixa, desde o valor líquido recebido pela concretização da transação até todos os pagamentos feitos ou a serem efetuados até a liquidação da transação.

Contabilização de Debêntures Emitidas:

I – Na emissão de debêntures:

Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)

Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer (PC / PNC Longo Prazo – Retificadora) (*[10])

Crédito: Debêntures Emitidas (PC ou PNC Longo Prazo)

(*[10]) Para a Esaf seriam classificados no ativo circulante ou no ativo não circulante realizável a longo prazo.

II – Na apropriação dos encargos financeiros:

Débito: Encargos Financeiros (Despesa)

Crédito: Encargos Financeiros a Transcorrer (PC – Retificadora) (*[11])

(*[11]) Para a Esaf seriam classificados no ativo circulante.

Os custos de transação incorridos na captação de recursos por meio da contratação de instrumento de dívida (empréstimos, financiamentos ou títulos de dívida tais como debêntures, notas comerciais ou outros valores mobiliários) devem ser contabilizados como redução do valor justo inicialmente reconhecido do instrumento financeiro emitido, para evidenciação do valor líquido recebido.

Além disso, há que se ressaltar que os prêmios na emissão de debêntures (ágio na emissão de debêntures) devem ser acrescidos ao valor justo inicialmente reconhecido na emissão desse instrumento financeiro para o mesmo fim, apropriando-se ao resultado em função da fluência do prazo.

Lembre que, antes das alterações da Lei das S.A. pela Lei nº 11.638/07, o prêmio recebido na emissão de debêntures era registrado em reserva de capital. Contudo, a partir de 01/01/2008, esse dispositivo foi revogado e o prêmio recebido na emissão de debêntures passou a ser classificado no passivo exigível, devendo ser apropriado ao resultado, pelo princípio da competência, ao longo da vigência das debêntures como redutores das despesas financeiras.

Contabilização do prêmio recebido na emissão de debêntures (ágio na emissão de debêntures):

I – Na emissão de debêntures:

Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)

Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer (PC / PNC Longo Prazo – Retificadora) (*[12])

Crédito: Debêntures Emitidas (PC ou PNC Longo Prazo)

Crédito: Prêmio Recebido na Emissão de Debêntures (PC ou PNC Longo Prazo)

(*[12]) Para a Esaf seriam classificados no ativo circulante ou no ativo não circulante realizável a longo prazo.

II – Na apropriação dos encargos financeiros:

Débito: Encargos Financeiros (Despesa)

Crédito: Encargos Financeiros a Transcorrer (PC – Retificadora) (*[13])

(*[13]) Para a Esaf seriam classificados no ativo circulante.

III – Na apropriação do prêmio na emissão de debêntures (redutor das despesas financeiras):

Débito: Prêmio Recebido na Emissão de Debêntures (PC ou PNC Longo Prazo)

Crédito: Encargos Financeiros (Despesa)

Exemplo: Suponha que a empresa J4M2 emita uma série de debêntures de valor nominal R$ 150.000,00, em outubro de 2008, lançada no mercado pelo preço de R$ 160.000,00. Os custos da transação foram de R$ 1.000,00. Além disso, o resgate das debêntures, após 10 meses, será no valor de R$ 180.000,00 (considere a classificação da Esaf para as contas).

I – Lançamento por ocasião da venda no mercado das debêntures: Como o resgate será em 10 meses, as debêntures emitidas e as contas relacionadas serão classificadas no passivo circulante.

Repare, ainda, que houve custos de transação no valor de R$ 1.000,00. Portanto, o valor efetivamente recebido pela empresa foi de R$ 159.000,00 (R$ 160.000,00 – R$ 1.000,00 = R$ 159.000,00). Além disso, os custos de transação serão amortizados, pelo princípio da competência, durante o prazo de vigência das debêntures.

Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 159.000

Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Ativo Circulante) 30.000

Débito: Custos a Amortizar (Ativo Circulante) (*14) 1.000

Crédito: Debêntures Emitidas (Passivo Circulante) 180.000

Crédito: Prêmio na Emissão de Debêntures (Passivo Circulante) 10.000

(*14) A Esaf considera os custos a amortizar como ativo circulante.

II – Apropriação mensal dos encargos financeiros na emissão de debêntures: como são 10 meses de vigência, considerando um apropriação linear, teríamos:

Apropriação Mensal dos Encargos Financeiros = 30.000/10

Apropriação Mensal dos Encargos Financeiros = 3.000

Débito: Encargos Financeiros (Despesa) 3.000

Crédito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Ativo Circulante) 3.000

III – Apropriação mensal dos custos de transação: como são 10 meses de vigência, considerando um apropriação linear, teríamos:

Apropriação Mensal dos Custos de Transação = 1.000/10

Apropriação Mensal dos Custos de Transação =100

Débito: Amortização de Custos de Transação (Despesa) 100

Crédito: Custos a Amortizar (Ativo Circulante) 100

IV – Realização mensal do prêmio na emissão de debêntures: como são 10 meses de vigência, considerando um realização linear, teríamos:

Realização Mensal do Prêmio na Emissão de Debêntures = 10.000/10

Realização Mensal do Prêmio na Emissão de Debêntures = 1.000

Débito: Prêmio na Emissão de Debêntures (Passivo Circulante) 1.000

Crédito: Realização do Prêmio na Emissão de Debêntures (Receita) 1.000

V – Pagamento das debêntures ao final do período:

Débito: Debêntures Emitidas (Passivo Circulante) 180.000

Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 180.000

Por outro lado, caso a transação das debêntures seja efetivada por um valor inferior ao seu valor nominal, a diferença (deságio na emissão de debêntures) deverá ser registrada em conta retificadora do passivo exigível. A apropriação da despesa referente ao deságio também ocorrerá ao longo do prazo das debêntures, pelo princípio da competência.

Contabilização do deságio na emissão de debêntures:

I – Na emissão de debêntures:

Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)

Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer (PC/PNC Longo Prazo – Retificadora) (*[15])
Débito: Deságio na Emissão de Debêntures (PC ou PNC Longo Prazo)
Crédito: Debêntures Emitidas (PC ou PNC Longo Prazo)

(*[15]) Para a Esaf seriam classificados no ativo circulante ou no ativo não circulante realizável a longo prazo.

II – Na apropriação dos encargos financeiros:
Débito: Encargos Financeiros (Despesa)
Crédito: Encargos Financeiros a Transcorrer (PC – Retificadora) (*[16])

(*[16]) Para a Esaf seriam classificados no ativo circulante.

III – Na apropriação do deságio na emissão de debêntures:
Débito: Amortização do Deságio (Despesa)
Crédito: Deságio na Emissão de Debêntures (PC ou PNC Longo Prazo)

Exemplo: Suponha que a empresa J4M2 emita uma série de debêntures de valor nominal R$150.000,00, em outubro de 2008, lançada no mercado pelo preço de R$ 140.000,00. Além disso, o resgate das debêntures, após 10 meses, será no valor de R$ 180.000,00. Considere que não houve custos de transação (considere a classificação da Esaf para as contas).

I – Lançamento por ocasião da venda no mercado das debêntures: como o resgate será em 10 meses, as debêntures emitidas e as contas relacionadas serão classificadas no passivo circulante.

Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 140.000
Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Ativo Circulante) 30.000
Débito: Deságio na Emissão de Debêntures (Passivo Circulante-Retifica dora) 10.000
Crédito: Debêntures Emitidas (Passivo Circulante) 180.000

II – Apropriação mensal dos encargos financeiros na emissão de debêntures: como são 10 meses de vigência, considerando um apropriação linear, teríamos:

Apropriação Mensal dos Encargos Financeiros = 30.000/10
Apropriação Mensal dos Encargos Financeiros = 3.000

Débito: Encargos Financeiros (Despesa) 3.000
Crédito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Ativo Circulante) 3.000

III – Apropriação mensal do deságio na emissão de debêntures: como são 10 meses de vigência, considerando um realização linear, teríamos:

Apropriação do Deságio na Emissão de Debêntures = 10.000/10
Apropriação do Deságio na Emissão de Debêntures = 1.000

Débito: Amortização do Deságio (Despesa) 1.000

Crédito: Deságio na Emissão de Debêntures (Passivo Circulante-Retifica - dora) 1.000

IV – Pagamento das debêntures ao final do período:

Débito: Debêntures Emitidas (Passivo Circulante) 180.000

Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 180.000

7.4. Tratamento das partes beneficiárias

Partes Beneficiárias são títulos de crédito sem valor nominal, emitidos por companhias fechadas, por um prazo máximo de dez anos, que conferem a seus titulares o direito de participação, no máximo em 10%, nos lucros (um décimo dos lucros) das referidas companhias. Caso não sejam resgatados no prazo de sua emissão, serão convertidos em ações da companhia, podendo haver ágio na emissão de ações.

De acordo com a Lei das S.A. é vedado conferir às partes beneficiárias quaisquer direitos privativos de acionistas, exceto o de fiscalizar os atos dos administradores da empresa.

Cabe ressaltar que as partes beneficiárias só darão origem à Reserva de Capital se forem vendidas, ou seja, se forem atribuídas gratuitamente a acionistas ou terceiros, não darão origem à Reserva de Capital.

Exemplo: Suponha que a empresa J4M2 emita partes beneficiárias em valor nominal de R$150.000,00, em janeiro de 2012, vendidas no mercado pelo mesmo preço. Desconsidere os custos de transação.

I – Lançamento por ocasião da alienação das partes beneficiárias.

Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 150.000

Crédito: Reserva de Capital (Patrimônio Líquido) 150.000

7.5. Ativo Não Circulante Mantido para Venda

A entidade deve classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo.

O ativo não circulante mantido para venda deve estar disponível para a venda imediata e a sua venda deve ser altamente provável, ou seja, a gestão da empresa deve estar comprometida com um plano para vender o referido ativo.

Além disso, esse ativo deve ser anunciado por um preço razoável em relação ao seu valor justo atual e a **venda deve ser concluída em até um ano a partir da data da classificação do ativo não circulante como mantido para venda.**

Esse período de um ano admite exceção caso o atraso seja causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controle da entidade e se houver evidência suficiente de que a entidade continua comprometida com o plano de venda desse ativo.

Os ativos não circulantes mantidos para venda e seus passivos relacionados (**Exemplo**: prestações a pagar referentes ao ativo não circulante mantido para venda, que foi comprado a prazo) devem ser apresentados separadamente de outros ativos e passivos no balanço patrimonial.

Exemplo: Balanço Patrimonial

Ativo
Ativo Circulante
Ativo Não Circulante Classificado como Mantido para Venda
Ativo Não Circulante
Realizável a Longo Prazo
Investimentos
Imobilizado
Intangível
Passivo
Passivo Circulante
Passivos Diretamente Relacionados ao Ativo Não Circulante Classificado como Mantido para Venda
Passivo Não Circulante
Patrimônio Líquido

A entidade deve mensurar o ativo ou o grupo de ativos não circulantes classificado como mantido para venda pelo menor entre o seu valor contábil e o valor justo menos as despesas de venda.

Mensuração – Menor Valor Entre:

I – Valor contábil; e

II – Valor Justo – Despesas de Venda.

Hipóteses:

I – Valor Contábil > (Valor Justo – Despesas de Venda): a diferença deverá ser imediatamente reconhecida no resultado do período como perda por redução ao valor recuperável.

II – Valor Contábil < (Valor Justo – Despesas de Venda): a diferença (ganho de capital) só deverá ser reconhecida no resultado por ocasião da venda efetiva do ativo não circulante mantido para venda.

Exemplo: A empresa J4M2 decide vender 10 veículos de um total de 50 veículos utilizados para transporte e entrega de seus produtos. Demais dados:

Valor Registrado na Contabilidade Referente aos 10 Veículos = R$ 200.000,00
Depreciação Acumulada dos 10 Veículos = R$ 150.000,00
Valor Justo dos 10 Veículos = R$ 80.000,00
Despesas de Vendas (Exemplo: comissão de vendas) = R$ 10.000,00
Os veículos foram vendidos pelo valor justo.

I – Cálculo do valor contábil dos 10 veículos:

Valor Registrado na Contabilidade Referente aos 10 Veículos	200.000
(-) Depreciação Acumulada dos 10 Veículos	(150.000)
Valor Contábil dos 10 Veículos	50.000

II – Cálculo do ganho ou perda de capital:

Valor Justo dos 10 Veículos	80.000
(-) Despesas de Vendas (Exemplo: comissão de vendas)	(10.000)
Valor Efetivo da Alienação dos 10 Veículos	70.000
(-) Valor Contábil dos 10 Veículos	(50.000)
Ganho de Capital	20.000

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Petrobrás-2011-2-Cesgranrio) Um ativo não circulante, classificado como mantido para a venda, nos dizeres do CPC 31 item 15, deve ser mensurado pelo:

a) valor justo mais as despesas de venda.
b) valor contábil mais as despesas de venda.
c) valor de compra menos as despesas para venda.
d) menor entre seu valor contábil e o valor justo menos as despesas de venda.
e) menor entre o valor de compra e o valor justo menos as despesas incrementais atribuídas à distribuição.

Ativo Não Circulante – Mantido para a Venda

Mensuração – Menor Valor Entre:

I – Valor contábil;

II – Valor Justo – Despesas de Venda.

A alternativa “d” é a correta.

7.6. Operação Descontinuada

Um componente da entidade compreende operações e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para fins de divulgação nas demonstrações contábeis, do resto da entidade.

Uma operação descontinuada é um componente da entidade que foi baixado ou está classificado como mantido para venda e:

– representa uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações;

– é parte integrante de um único plano coordenado para venda de uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações; ou

– é uma controlada adquirida exclusivamente com o objetivo da revenda.

Os resultados das operações descontinuadas devem ser demonstrados em um valor único na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Além disso, deve ser apresentada uma análise desse valor em notas explicativas ou na própria demonstração do resultado do exercício, mas de forma separada das operações normais da empresa (operações em continuidade). Portanto, na DRE, o resultado das operações descontinuadas aparecerá logo abaixo do lucro do exercício das operações em continuidade.

7.7. Importante para a Prova

Critérios de Avaliação de Ativos e Passivos

Ativo:

– Aplicações financeiras em geral destinadas à negociação ou disponíveis para venda → valor justo ou valor equivalente.

– Demais aplicações, direitos e títulos de crédito → custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior.

– Mercadorias e produtos de comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado → custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.

– Investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o método de equivalência patrimonial → custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas.

– Demais investimentos → custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior.

– Direitos do Imobilizado → custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão.

– Direitos do Intangível → custo de aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização.

– Elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo → ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

– A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de → Depreciação, Amortização e Exaustão.

– Estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda → poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Passivo:

– Obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício → computados pelo valor atualizado até a data do balanço.

– Obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial → convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.

– Obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo → ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Ajuste a Valor Presente

Contabilização – Venda de Mercadorias a Prazo sem Tributação (pagamento no longo prazo):

I – No momento da venda:
Clientes ou Duplicatas a Receber (Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo)
a Receitas Financeiras a Apropriar (Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo – Retificadora(*[17]))
a Receita Bruta de Vendas (Receita)

II – Reconhecimento da Receita (reversão):
Receitas Financeiras a Apropriar (Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo – Retificadora(*[17]))
a Receitas Financeiras (Receita)

(*[17]) Seguindo a lógica Esaf, seria classificada no Passivo Não Circulante.

Atenção! A conta “Receita Financeira” poderá fazer parte da Receita de Vendas, na DRE, somente se a empresa tiver a atividade de financiamento como parte de contrato ou estatuto. Caso contrário, sua classificação, na DRE, deverá ser na parte das Receitas Financeiras, para apuração do Lucro Operacional Líquido.

Contabilização – Compra de Mercadorias a Prazo sem Tributação (pagamento no longo prazo):

I – No momento da compra:
Diversos
a Fornecedores (Passivo Não Circulante – Longo Prazo)
Estoques (Ativo Circulante)
Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Não Circulante – Longo Prazo – Retificadora(*[18]))

II – Reconhecimento da Despesa:
Encargos Financeiros (Despesa)
a Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Não Circulante – Longo Prazo – Retificadora(*[18]))

(*[18]) Seguindo a lógica Esaf, seria classificada no Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo.

Devem ser prestadas todas as informações julgadas relevantes sobre os ajustes a valor presente efetuados nas demonstrações contábeis em **notas explicativas.**

Arrendamento Mercantil

Ativo Não Circulante – Imobilizado: direitos oriundos de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens (tangíveis). Exemplo: Arrendamento Mercantil Financeiro

Arrendamento mercantil (*leasing*): é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário, em troca de um pagamento ou uma série de pagamentos, o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado.

Arrendamento mercantil financeiro: transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

Arrendamento mercantil operacional: não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

Arrendamento Mercantil Operacional

Contabilização no arrendatário: o arrendamento mercantil operacional é lançado periodicamente como despesa, em obediência ao regime de competência, em contrapartida de passivo (Contas a Pagar) ou disponibilidades (Caixa ou Bancos).

Lançamento:
Débito: Despesas com Arrendamento Operacional (Despesa)
Crédito: Contas a Pagar (Passivo Circulante)
ou
Débito: Despesas com Arrendamento Operacional (Despesa)
Crédito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)

Contabilização no arrendador: como o ativo, no arrendamento mercantil operacional, é propriedade do arrendador, além da receita pelo recebimento dos pagamentos, o arrendador deve reconhecer a depreciação do ativo.

Lançamentos:
I – Reconhecimento da receita:
Débito: Títulos a Receber (Ativo Circulante)
Crédito: Receita de Arrendamento Operacional (Receita)

II – Recebimento dos pagamentos:
Débito: Bancos (Ativo Circulante)
Crédito: Títulos a Receber (Ativo Circulante)

III – Depreciação:
Débito: Despesas de Depreciação (Despesa)
Crédito: Depreciação Acumulada (Ativo Não Circulante)

Arrendamento Mercantil Financeiro

Contabilização na arrendatária: O arrendamento mercantil financeiro é classificado no ativo imobilizado e no passivo da arrendatária no momento da contratação da operação.

No registro inicial do arrendamento mercantil financeiro, o direito de uso do bem é contabilizado no ativo imobilizado pelo valor justo do bem ou pelo valor presente dos pagamentos do referido arrendamento, dos dois o menor.

No arrendamento mercantil financeiro, se o ativo for depreciável (como veículos, máquinas, etc.), deve-se proceder ao seu cálculo e contabilização; além disso, o bem está sujeito ao teste de impairment (para redução ao seu valor recuperável).

No registro inicial do arrendamento mercantil financeiro, deve-se lançar o valor dos "juros a transcorrer" como conta redutora da dívida; o encargo financeiro deve ser reconhecido como despesa financeira a cada período, em obediência ao regime de competência.

Lançamentos:

I – Por ocasião do arrendamento:

Débito: Bem Arrendado (Ativo Não Circulante Imobilizado)

Débito: Juros Passivos a Transcorrer (Passivo Circulante/Passivo Não Circulante-Retificadora(*[19]))

Crédito: Prestações a Pagar (Passivo Circulante/Passivo Não Circulante)

II – Pagamento de prestações:

Débito: Financiamento por Arrendamento Financeiro (Passivo Circulante)

Crédito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)

III – Decurso do tempo (longo prazo para curto prazo):

Débito: Financiamento por Arrendamento Financeiro (Passivo Não Circulante)

Crédito: Financiamento por Arrendamento Financeiro (Passivo Circulante)

Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Não Circulante-Retificadora(*[19]))

Crédito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Circulante-Retificadora(*[19]))

IV – Reconhecimento da despesa financeira:

Débito: Despesa Financeira (Despesa)

Crédito: Encargos Financeiros a Transcorrer (Passivo Circulante-Retificadora(*[19]))

V – Reconhecimento da despesa com depreciação do bem arrendado:

Débito: Despesa com Depreciação (Despesa)

Crédito: Depreciação Acumulada (ANC – Imobilizado – Retificadora)

(*[19]) Seguindo a lógica Esaf, seriam classificadas no Ativo Circulante/Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo, de acordo com o prazo para apropriação no resultado.

Contabilização no arrendador: Os arrendadores devem reconhecer os ativos mantidos por arrendamento mercantil financeiro nos seus balanços e apresentá-los como conta a receber por valor igual ao investimento líquido no arrendamento mercantil e considerar os valores recebidos como sendo amortização de capital (pelo investimento feito) e receita financeira (recompensa pelo investimento e serviço).

Lançamentos:

I – Por ocasião do arrendamento financeiro:

Débito: Contas a Receber – Arrendamento Financeiro (Ativo Circulante e Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo)

Crédito: Bem (Ativo Não Circulante)

Crédito: Juros Ativos a Transcorrer (AC e ANC-RLP – Retificadora(*[20]))

II – Decurso do tempo (longo prazo para curto prazo):

Débito: Contas a Receber – Arrendamento Financeiro (ANC-RLP)

Crédito: Contas a Receber – Arrendamento Financeiro (Ativo Circulante)

Débito: Juros Ativos a Transcorrer (ANC-RLP(*[20]))

Crédito: Juros Ativos a Transcorrer (Ativo Circulante(*[20]))

III – Reconhecimento da receita (regime de competência):

Débito: Juros Ativos a Transcorrer (Ativo Circulante(*[20]))

Crédito: Receita Financeira (Receita)

IV – Recebimento das Prestações:

Débito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)

Crédito: Contas a Receber (Ativo Circulante)

(*[20]) Seguindo a lógica Esaf, seriam classificadas no Passivo Circulante/Passivo Não Circulante, de acordo com o prazo para apropriação no resultado.

Quadro resumo do arrendamento mercantil operacional:

Arrendador	Arrendatário
– Bem arrendado registro no ativo não circulante imobilizado. – Reconhece, pelo regime de competência, as receitas das prestações recebidas ou a receber. – Reconhece, pelo regime de competência, as despesas com depreciação do bem.	– Reconhece, pelo regime de competência, as despesas pagas ou a pagar, resultantes do contrato de arrendamento mercantil operacional. **Atenção! Não reconhecem o passivo total contraído no início do contrato de arrendamento.** **Atenção! Não registram o bem objeto do arrendamento em seu ativo não circulante imobilizado.**

Quadro resumo do arrendamento mercantil financeiro:

Arrendador	Arrendatário
	– Bem arrendado registro no ativo não circulante imobilizado, pelo valor presente ou valor justo, dos dois o menor.

– Bem arrendado será classificado como valores a receber por ocasião do arrendamento mercantil financeiro. – Os juros ativos a transcorrer devem ser reconhecidos como conta redutora dos valores a receber decorrentes do arrendamento. As receitas de juros serão apropriadas no resultado, pelo regime de competência, durante o período de duração do arrendamento mercantil financeiro.	– Reconhece, pelo regime de competência, as despesas com depreciação do bem. – Reconhece, no registro inicial, toda dívida decorrente do arrendamento mercantil financeiro. – Os juros passivos a transcorrer devem ser reconhecidos como conta redutora da dívida do arrendamento. As despesas de juros serão apropriadas no resultado, pelo regime de competência, durante o período de duração do arrendamento mercantil financeiro.

Redução ao Valor Recuperável (*impairment*)

1. **Valor recuperável de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa:** é o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso.

   Valor Líquido de Venda > Valor em Uso

   Valor Recuperável = Valor Líquido de Venda

   Valor Líquido de Venda < Valor em Uso

   Valor Recuperável = Valor em Uso

2. **Valor em uso:** é o valor presente de fluxos de caixa futuros estimados, que devem resultar do uso de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa.

3. **Valor líquido de venda:** é o valor a ser obtido pela venda de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

   Contrato Comutativo: é aquele feito em caráter oneroso, sendo certas e equivalentes as contraprestações estabelecidas entre as partes intervenientes (troca justa entre as partes).

4. **Despesas de venda ou de baixa:** são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda ou à baixa de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, excluindo as despesas financeiras e de impostos sobre o resultado gerado.

   Despesas atribuíveis diretamente à venda ou à baixa
   (-) Despesas Financeiras
   <u>(-) Impostos sobre o resultado gerado</u>
   Despesas de Venda ou de Baixa

5. **Perda por desvalorização:** é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

   Valor Contábil do Ativo
   <u>(-) Valor Recuperável</u>
   Perda por Desvalorização

6. **Valor contábil:** é o valor pelo qual um ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e provisão para perdas.

Valor Registrado no Balanço do Ativo
(-) Depreciação, Amortização ou Exaustão Acumulada
(-) Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável
Valor Contábil

7. **Depreciação, amortização e exaustão:** é a alocação sistemática do valor depreciável, amortizável e exaurível de ativos durante sua vida útil.

Taxa de Depreciação, Amortização ou Exaustão
(x) Período
(x) Base de Cálculo
Depreciação, Amortização ou Exaustão

8. **Valor depreciável, amortizável e exaurível:** é o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo nas demonstrações contábeis, menos seu valor residual (base de cálculo da depreciação, amortização e exaustão).

Valor do Custo de Aquisição ou outra base de substitua o custo
(-) Valor Residual
Valor depreciável, amortizável e exaurível

9. **Valor residual:** é o valor estimado que uma entidade obteria pela venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Ativo Desvalorizado: Valor Contábil > Valor Recuperável

Periodicidade do Teste de Recuperabilidade: no mínimo, uma vez por ano.

Indícios de necessidade de *impairment*

1. **Fontes externas de informação**

– durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu sensivelmente, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;
– mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera, ou no mercado para o qual o ativo é utilizado;
– as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor em uso de um ativo em uso e diminuirão significativamente o valor recuperável do ativo; e
– o valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior do que o valor de suas ações no mercado.

2. Fontes internas de informação

– evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo;

– mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para baixa de um ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de um ativo como finita em vez de indefinida; e

– evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado.

Unidade Geradora de Caixa

Se não for possível estimar o valor recuperável individualmente, a entidade deve determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (a unidade geradora de caixa do ativo).

Valor Líquido de Venda = Valor Recuperável
(na maioria das situações envolvendo ativos mantidos para alienação)

Valor Líquido de Venda:

– preço de um contrato de venda firme em uma transação em bases comutativas;
– preço de mercado ativo; ou
– melhor informação disponível para refletir o valor que uma entidade possa obter, na data do balanço, para a baixa do ativo em uma transação em bases comutativas.

As despesas de venda, exceto as que já foram reconhecidas como passivo, devem ser deduzidas ao se determinar o valor líquido de venda.

Se Valor Contábil > Valor Recuperável

Valor Contábil
(-) Valor Recuperável de um Ativo
Perda por Desvalorização do Ativo

I – Reconhecimento da Perda por Desvalorização:

Perda por Desvalorização (Despesa)
a Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável (ANC – Retificadora)

II – Caso um ativo tenha sido reavaliado (a reavaliação foi extinta pela Lei nº 11.638/07), o reconhecimento da perda será lançado da seguinte maneira:

Reserva de Reavaliação
a Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável (ANC – Retificadora)

Nova base de cálculo da depreciação, amortização ou exaustão, após o reconhecimento da perda por desvalorização:

Valor do custo de aquisição do bem ou valor registrado do bem
(-) Perda por Desvalorização
<u>(-) Valor Residual</u>
Base de Cálculo da Depreciação, Amortização ou Exaustão

I – Reconhecimento da Reversão de uma Perda por Desvalorização:
Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável (ANC – Retificadora)
a Reversão da Perda por Desvalorização (Receita)

II – Caso um ativo tenha sido reavaliado (a reavaliação foi extinta pela Lei nº 11.638/07), o reconhecimento da reversão será lançado da seguinte maneira:
II.1 – Caso não tenha sido reconhecida nenhuma perda por desvalorização no resultado do período:
Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável (ANC – Retificadora)
a Reserva de Reavaliação

II.2 – Caso tenha sido reconhecida a perda por desvalorização no resultado do período:
Perdas Estimadas por Redução ao Valor Recuperável (ANC – Retificadora)
a Reversão da Perda por Desvalorização (Receita)

Gastos de Capital: São gastos que beneficiarão mais de um exercício social e, por consequência, devem ser somados ao valor do bem do ativo não circulante imobilizado, desde que atendam as condições de reconhecimento de um ativo.

Gastos do Período: são despesas do período, pois só beneficiam um exercício e são necessários para manter o bem do ativo não circulante imobilizado em condição de operar. Portanto, como são despesas do período, não aumentam o valor do bem do ativo não circulante imobilizado.

Contabilização do prêmio recebido na emissão de debêntures (ágio na emissão de debêntures):
I – Na emissão de debêntures:
Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer (PC / PNC Longo Prazo – Retificadora(*[21]))
Crédito: Debêntures Emitidas (PC ou PNC Longo Prazo)
Crédito: Prêmio Recebido na Emissão de Debêntures (PC ou PNC Longo Prazo)

II – Na apropriação dos encargos financeiros:
Débito: Encargos Financeiros (Despesa)
Crédito: Encargos Financeiros a Transcorrer (PC – Retificadora(*[21]))

III – Na apropriação do prêmio na emissão de debêntures (redutor das despesas

financeiras):
Débito: Prêmio Recebido na Emissão de Debêntures (PC ou PNC Longo Prazo)
Crédito: Encargos Financeiros (Despesa)

Contabilização do deságio na emissão de debêntures:
I – Na emissão de debêntures:
Débito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
Débito: Encargos Financeiros a Transcorrer (PC/PNC Longo Prazo – Retificadora(*[21]))
Débito: Deságio na Emissão de Debêntures (PC ou PNC Longo Prazo)
Crédito: Debêntures Emitidas (PC ou PNC Longo Prazo)

II – Na apropriação dos encargos financeiros:
Débito: Encargos Financeiros (Despesa)
Crédito: Encargos Financeiros a Transcorrer (PC – Retificadora(*[21]))

III – Na apropriação do deságio na emissão de debêntures:
Débito: Amortização do Deságio (Despesa)
Crédito: Deságio na Emissão de Debêntures (PC ou PNC Longo Prazo)

(*[21]) Seguindo a lógica Esaf, seriam classificadas no Ativo Circulante/Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo, de acordo com o prazo para apropriação no resultado.

Ativo Não Circulante Mantido para Venda
A entidade deve classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo.

Venda: deve ser concluída em até um ano a partir da data da classificação do ativo não circulante como mantido para venda.
A entidade deve mensurar o ativo ou o grupo de ativos não circulantes classificado como mantido para venda pelo menor entre o seu valor contábil e o valor justo menos as despesas de venda.

Mensuração – Menor Valor Entre:
I – Valor contábil;
II – Valor Justo – Despesas de Venda.

Hipóteses:
I – Valor Contábil > (Valor Justo – Despesas de Venda): a diferença deverá ser imediatamente reconhecida no resultado do período como perda por redução ao valor recuperável.
II – Valor Contábil < (Valor Justo – Despesas de Venda): a diferença (ganho de capital)

só deverá ser reconhecida no resultado por ocasião da venda efetiva do ativo não circulante mantido para venda.

Operação Descontinuada

Uma operação descontinuada é um componente da entidade que foi baixado ou está classificado como mantido para venda e:

– representa uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações;
– é parte integrante de um único plano coordenado para venda de uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações; ou
– é uma controlada adquirida exclusivamente com o objetivo da revenda.

Capítulo 8

Demonstração do Resultado do Exercício

8.1. Introdução

Neste capítulo, veremos mais uma demonstração contábil que faz a apuração do resultado do período, também conhecida como Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

É na DRE que aparecerão as contas de receita e as contas de despesa, que são contas transitórias, ou seja, ao final do período de apuração estarão com seus saldos zerados.

A DRE tem por objetivo evidenciar a situação econômica da entidade em um determinado período por meio da apuração do resultado do exercício (lucro ou prejuízo).

Além disso, a DRE é uma demonstração dedutiva e dinâmica, mostrando o cálculo do resultado do exercício, enquanto que o balanço patrimonial é uma demonstração estática, pois mostra a situação patrimonial em um dado momento.

Portanto, a demonstração do resultado destina-se a evidenciar a composição do resultado formado em determinado período de operações da entidade.

Atenção!

Balanço Patrimonial: situação patrimonial e financeira (estática).

Demonstração do Resultado do Exercício: situação econômica (dinâmica).

Já caiu em prova!

(Contador-FUB/DF-2011-Cespe) O resultado da entidade em determinado período é apresentado na demonstração do resultado do exercício, que é uma demonstração dedutiva e dinâmica. O item está certo.

8.2. Estrutura

De acordo com o art. 187 da Lei das S.A. (grifos nossos):

> Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:
> I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
> II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
> III – as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
> IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;
> V – o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
> VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;
> VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.
> § 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:
> a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
> b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Repare que o parágrafo primeiro acima destaca o princípio da competência.

A estrutura da DRE é a seguinte:
Receita Bruta de Vendas ou Receita Operacional Bruta
(-) Deduções da Receita Bruta
(-) Devoluções de Vendas
(-) Abatimentos sobre Vendas
(-) Descontos Incondicionais Concedidos
(-) ISS sobre Vendas
(-) ICMS sobre Vendas
<u>(-) PIS e Cofins sobre Vendas</u>
(=) Receita Líquida de Vendas ou Receita Operacional Líquida
<u>(-) Custo das Mercadorias/Produtos Vendidos/Serviços Prestados</u>
(=) Resultado Operacional Bruto
(-) Despesas c/ Vendas
(-) Despesas Gerais e Administrativas

(-) Outras Despesas Operacionais
(+) Outras Receitas Operacionais
(-) Despesas Financeiras
(+) Receitas Financeiras
(+) Outras Receitas (*)
(-) Outras Despesas (*)
(=) Resultado Operacional Líquido
(-) CSLL ou Despesa com Provisão para CSLL
(=) Resultado do Exercício antes do Imposto de Renda
(-) Despesa c/ Provisão do Imposto de Renda
(=) Resultado do Exercício após o Imposto de Renda
(-) Despesa c/ Participações Societárias sobre o Lucro
Participações de **D**ebêntures
Participações de **E**mpregados
Participações de **A**dministradores
Participações de **P**artes Beneficiárias
Fundos de Assistência e Previdência de Empregados
(=) Resultado Líquido do Exercício
Lucro/Prejuízo Líquido por Ação

Atenção! Resultado = Lucro ou Prejuízo

Repare que, na estrutura, aparecem Resultado Operacional Bruto, Resultado Operacional Líquido, Resultado do Exercício Antes do Imposto de Renda, Resultado do Exercício Após o Imposto de Renda e Resultado Líquido do Exercício.

A justificativa para a utilização da palavra "resultado" é simples: resultado pode ser lucro ou prejuízo. Portanto, temos as seguintes correlações:

Resultado Operacional Bruto = Lucro ou Prejuízo Operacional Bruto ou, simplesmente, Lucro ou Prejuízo Bruto

Resultado Operacional Líquido = Lucro ou Prejuízo Operacional Líquido

Resultado do Exercício Antes do Imposto de Renda = Lucro ou Prejuízo do Exercício Antes do Imposto de Renda

Resultado do Exercício Após o Imposto de Renda = Lucro ou Prejuízo do Exercício Após o Imposto de Renda

Se houver prejuízo, não haverá imposto de renda a pagar e os resultados antes e após o imposto de renda serão iguais.

Resultado Líquido do Exercício = Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício

(*) Receitas e Despesas Não Operacionais

Aqui, temos uma polêmica! Contudo, antes de discutir a polêmica, precisamos entender

o que são receitas não operacionais e despesas não operacionais.

De acordo com o art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) serão classificados como ganhos ou perdas de capital os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (atual ativo não circulante investimento, imobilizado e intangível).

Portanto, teríamos que as receitas não operacionais estão relacionadas à venda de bens do ativo não circulante, ou seja, vendas que não correspondam à atividade fim da empresa. Por outro lado, as despesas não operacionais serão as despesas por baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação desses bens, ou seja, o valor contábil do bem do ativo não circulante no momento da alienação.

Voltando à polêmica, a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a redação do inciso IV do art. 187 da Lei das S.A., conforme abaixo:

> Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:
> (...)
> ~~IV – o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (art. 185, § 3o);~~
> IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Repare que, antes das alterações, tínhamos o lucro ou prejuízo operacional, **as receitas e despesas não operacionais** e o saldo da conta de correção monetária. Na nova redação, temos o lucro ou prejuízo operacional, **as outras receitas e as outras despesas.**

Quanto à correção monetária, não há problemas, pois ela não existe mais desde 1995.

O problema é justamente com as receitas e despesas não operacionais. Repare que a nova redação "transformou" as receitas não operacionais em outras receitas e as despesas não operacionais em outras despesas.

Repare ainda que, pela redação da Lei das S.A., as outras receitas e as outras despesas continuam após o lucro ou prejuízo operacional. Vamos lá! Pode perguntar! Mas, professor, por que, então, você colocou, na estrutura da DRE, as outras receitas e outras despesas **antes** do lucro ou prejuízo operacional, ou seja, influenciando no resultado do lucro ou prejuízo operacional.

Tudo bem, eu respondo. Porque não houve apenas uma alteração de nomenclatura, apesar de a Lei nos levar a concluir que foi apenas isso.

Veja o que foi estabelecido pela **Resolução CFC nº 1.157/2009:**

Eliminação de receitas e despesas não operacionais

A Medida Provisória nº 449/2008 acatou mais essa regra existente nas normas

internacionais: **a não segregação dos resultados em operacionais e não operacionais.** Assim, no âmbito do processo de convergência com as normas internacionais (leitura sistemática das normas e orientações), **as entidades deverão apresentar as "outras receitas/despesas" no grupo operacional e não após a linha do "resultado operacional".**

Portanto, não foi apenas uma alteração de nomenclatura, como nos induz a pensar a redação da Lei das S.A., mas também uma alteração na posição das outras receitas (ex-receitas não operacionais) e das outras despesas (ex-despesas não operacionais) dentro da estrutura da DRE, que passaram a figurar antes do lucro ou prejuízo operacional.

Agora, vamos estudar cada item da estrutura da DRE.

8.2.1. Receita Bruta de Vendas ou Receita Operacional Bruta

Na verdade, para ser mais completo, poderíamos dizer que o primeiro item da DRE é a Receita Bruta de Vendas ou Receita Bruta de Prestação de Serviços ou Receita Operacional Bruta. Ou seja, como o próprio nome diz, corresponde à receita total de vendas ou prestação de serviços no período de apuração.

8.2.2. Deduções da Receita Bruta

Já vimos estas deduções em capítulo anterior. São elas:

Devoluções de Vendas: as mercadorias compradas retornam do cliente ao fornecedor, por estarem em desacordo com o pedido.

Abatimentos: caso o cliente esteja insatisfeito com a mercadoria adquirida, por culpa do fornecedor e não julgar necessário devolvê-la, pode entrar em acordo com o fornecedor e exigir um abatimento, a fim de evitar a devolução.

Descontos Incondicionais Concedidos: são descontos dados incondicionalmente pelo fornecedor ao cliente, visto que independem das condições de pagamento.

ICMS, PIS, Cofins e ISS sobre Vendas: são os tributos que incidem sobre as vendas.

8.2.3. Receita Líquida de Vendas ou Receita Operacional Líquida

Corresponde ao resultado da subtração da Receita Bruta de Vendas pelas deduções de vendas.

Receita Bruta de Vendas ou Receita Operacional Bruta
(-) Deduções da Receita Bruta
(-) Devoluções de Vendas
(-) Abatimentos sobre Vendas
(-) Descontos Incondicionais Concedidos
(-) ISS sobre Vendas
(-) ICMS sobre Vendas
(-) PIS e Cofins sobre Vendas
(=) Receita Líquida de Vendas ou Receita Operacional Líquida

Já caiu em prova!

(Consultor do Executivo-Ciências Contábeis-Sefaz/ES-2010-Cespe) O valor da receita líquida é apurado deduzindo-se do valor da receita bruta das vendas e serviços os valores das deduções de vendas, dos abatimentos e dos impostos.

Repare que a questão seguiu a literalidade da Lei das S.A. (art. 187, inciso I) e não entrou no mérito do desconto incondicional:

> Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:
> I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
> II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
> (...)

Portanto, o valor da receita líquida é apurado deduzindo-se do valor da receita bruta das vendas e serviços os valores das deduções de vendas, dos abatimentos e dos impostos. O item está certo.

8.2.4. Custo das Mercadorias Vendidas ou Custo dos Produtos Vendidos ou Custo dos Serviços Prestados

Corresponde ao custo efetivo das mercadorias e pode ser calculado por meio da fórmula:

Custo das Mercadorias Vendidas = CMV

CMV = EI + C – EF

EI = Estoque Inicial

C = Compras Líquidas do Período

EF = Estoque Final

8.2.5. Resultado Operacional Bruto

Corresponde ao lucro ou prejuízo operacional bruto, após a dedução de custo das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados da receita operacional líquida.

(=) Receita Líquida de Vendas ou Receita Operacional Líquida
<u>(-) Custo das Mercadorias/Produtos/Serviços Vendidos/Prestados</u>
(=) Resultado Operacional Bruto (Lucro ou Prejuízo Operacional Bruto)

Já caiu em prova!

(AFRFB/2009/Esaf) Em 31.12.2008, a empresa Baleias e Cetáceos S.A. colheu em seu livro Razão as seguintes contas e saldos respectivos com vistas à apuração do resultado do exercício:

01 – Vendas de Mercadorias	R$ 12.640,00
02 – Duplicatas Descontadas	R$ 4.000,00
03 – Aluguéis Ativos	R$ 460,00
04 – Juros Passivos	R$ 400,00
05 – ICMS sobre vendas	R$ 2.100,00

06 – Fornecedores	R$ 3.155,00
07 – Conta Mercadorias	R$ 1.500,00
08 – FGTS	R$ 950,00
09 – Compras de Mercadorias	R$ 3.600,00
10 – ICMS a Recolher	R$ 1.450,00
11 – Clientes	R$ 4.500,00
12 – Salários e Ordenados	R$ 2.000,00
13 – PIS s/Faturamento	R$ 400,00
14 – Cofins	R$ 1.100,00
15 – Frete sobre vendas	R$ 800,00
16 – Frete sobre compras	R$ 300,00
17 – ICMS sobre compras	R$ 400,00

O inventário realizado em 31.12.2008 acusou a existência de mercadorias no valor de R$ 1.000,00. Considerando que na relação de saldos acima estão indicadas todas as contas que formam o resultado dessa empresa, pode-se dizer que no exercício em causa foi apurado um Lucro Operacional Bruto no valor de:

a) R$ 9.040,00;
b) R$ 6.540,00;
c) R$ 5.040,00;
d) R$ 4.240,00;
e) R$ 2.350,00.

Como a questão apresenta a conta compras e há um inventário físico ao final do período de apuração, o inventário é periódico e a conta "Mercadorias" indica o estoque inicial.

I – Cálculo das Compras Líquidas:

09 – Compras de Mercadorias	R$ 3.600,00
(+) 16 – Frete sobre compras	R$ 300,00
(-) ICMS sobre compras	(R$ 400,00)
Compras Líquidas	R$ 3.500,00

II – Cálculo do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV):

Estoque Inicial (EI) = Conta Mercadorias = 1.500
Compras Líquidas (C) = 3.500
Estoque Final (EF) = Inventário Físico Final = 1.000
CMV = EI + C – EF = 1.500 + 3.500 – 1.000 = 4.000

III – Cálculo do Lucro Operacional Bruto ou Lucro Bruto ou Resultado com Mercadorias:

01 – Vendas de Mercadorias	R$ 12.640,00
(-) Deduções da Receita Bruta de Vendas	
(-) 05 – ICMS sobre vendas	(R$ 2.100,00)
(-) 13 – PIS s/Faturamento	(R$ 400,00)
(-) 14 – Cofins	R$ 1.100,00)
Receita Líquida de Vendas	R$ 9.040,00
(-) CMV	(R$ 4.000,00)
Lucro Bruto	**R$ 5.040,00**

Para fins didáticos, vamos classificar as outras contas:

02 – Duplicatas Descontadas: Ativo Circulante – Retificadora (saldo credor)

03 – Aluguéis Ativos: Receita (saldo credor)

04 – Juros Passivos: Despesa (saldo devedor)

06 – Fornecedores: Passivo Circulante (saldo credor)

07 – Conta Mercadorias: Ativo Circulante (saldo devedor)

08 – FGTS: Despesa (saldo devedor)

10 – ICMS a Recolher: Passivo Circulante (saldo credor)

11 – Clientes: Ativo Circulante (saldo devedor)

12 – Salários e Ordenados: Despesa (saldo devedor)

15 – Frete sobre vendas: Despesa (saldo devedor) **Atenção!!! Não é dedução da receita bruta de vendas, e sim despesa operacional.**

A alternativa "c" é a correta.

Já caiu em prova!

(AFRFB/2009/Esaf) No mercadinho de José Maria Souza, que ele, orgulhosamente, chama de Supermercado Barateiro, o Contador recebeu a seguinte documentação:

Inventário físico-financeiro de mercadorias:

elaborado em 31.12.2007: R$ 90.000,00

elaborado em 31.12.2008: R$ 160.000,00

Notas-fiscais de compras de mercadorias:

Pagamento à vista R$ 120.000,00

Pagamento a prazo R$ 80.000,00

Notas-fiscais de vendas de mercadorias:

Recebimento à vista R$ 90.000,00

Recebimento a prazo R$ 130.000,00

Os fretes foram cobrados à razão de R$ 25.000,00 sobre as compras e de R$ 15.000,00 sobre as vendas; o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços foi calculado à razão de 15% sobre as compras e sobre as vendas. Não há ICMS sobre os fretes, nem outro tipo de tributação nas operações. Com base nessa documentação, coube ao Contador contabilizar as operações e calcular os custos e lucros do Supermercado. Terminada essa tarefa, podemos dizer que foi calculado um lucro bruto de vendas, no valor de:

a) R$ 90.000,00;
b) R$ 47.000,00;
c) R$ 87.000,00;
d) R$ 62.000,00;
e) R$ 97.000,00.

Vamos à resolução da questão:

I – Cálculo das Compras Líquidas:

Notas fiscais de compras de mercadorias:

Pagamento à vista	120.000	
Pagamento a prazo	80.000	
Compras de Mercadorias = 120.000 + 80.000		200.000
(-) ICMS sobre compras = 15% x 200.000		(30.000)

(+) Frete sobre compras 25.000

Compras Líquidas 195.000

II – Cálculo do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV):

Estoque Inicial (EI) = Saldo em 31/12/2007 = 90.000

Compras Líquidas (C) = 195.000

Estoque Final (EF) = Saldo em 31/12/2008 = 160.000

CMV = EI + C – EF = 90.000 + 195.000 – 160.000 = 125.000

III – Cálculo do Lucro Operacional Bruto ou Lucro Bruto ou Resultado com Mercadorias:

Notas fiscais de vendas de mercadorias:

Recebimento à vista	90.000
Recebimento a prazo	130.000
Receita Bruta de Vendas = 90.000 + 130.000	220.000
(-) ICMS sobre vendas = 15% x 220.000	(33.000)
Receita Líquida de Vendas	187.000
(-) CMV	(125.000)
Lucro Bruto	**62.000**

A alternativa “d” é a correta.

8.2.6. Resultado Operacional Líquido

O resultado operacional líquido será obtido a partir do resultado operacional bruto, somando-se todas as receitas operacionais e subtraindo-se todas as despesas operacionais.

(=) Resultado Operacional Bruto (Lucro ou Prejuízo Operacional Bruto)

(-) Despesas c/ Vendas

(-) Despesas Gerais e Administrativas

(-) Outras Despesas Operacionais

(+) Outras Receitas Operacionais

(-) Despesas Financeiras

(+) Receitas Financeiras

(+) Outras Receitas

(-) Outras Despesas

(=) Resultado Operacional Líquido (Lucro ou Prejuízo Operacional Líquido)

Atenção! Se, na questão, aparecer somente lucro operacional ou prejuízo operacional, devemos entender que é um lucro operacional **líquido** ou um prejuízo operacional **líquido.**

8.2.6.1. Receitas Operacionais

São exemplos de receitas operacionais:

– Receita Operacional Bruta (aparece no início da DRE);
– Receita Operacional Líquida (aparece no início da DRE);
– Outras Receitas Operacionais;
– Receitas Financeiras;
– Outras Receitas.

8.2.6.1.1. Outras Receitas Operacionais

São exemplos de outras receitas operacionais:

– Aluguéis Ativos ou Receita de Aluguéis;
– Reversão de Provisões;
– Receita de Dividendos;
– Receita de Equivalência Patrimonial.

8.2.6.1.2. Receitas Financeiras

São exemplos de receitas financeiras:

– Juros Ativos: juros ganhos em aplicações financeiras, concessão de empréstimos a terceiros, cobrados por atraso no pagamento de duplicatas por clientes;
– Descontos Condicionais Obtidos;
– Variações Monetárias Ativas: correção pós-fixada ativa e ganhos cambiais.

8.2.6.1.3. Outras Receitas

São as receitas do período que não estão diretamente ligadas à atividade fim da empresa. Como exemplo, temos a receita obtida com a venda de bens do ativo não circulante.

Outros exemplos:

– Reversão da Provisão para Perdas Prováveis da Realização de Investimentos;
– Receitas decorrentes de eventos que resultem no aumento da porcentagem no capital social de coligada ou controlada.

8.2.6.2. Despesas Operacionais

São exemplos de despesas operacionais:

– Despesas com Vendas ou Despesas Comerciais;
– Despesas Gerais ou Administrativas;
– Despesas Financeiras;
– Outras Despesas Operacionais;
– Outras Despesas.

8.2.6.2.1. Despesas com Vendas ou Despesas Comerciais

Correspondem aos gastos com a comercialização e distribuição das mercadorias/produtos. São exemplos de despesas com vendas ou despesas comerciais:

– Comissões de Vendedores;
– Propaganda e Publicidade;
– Brindes;
– Embalagens;
– Despesas com Provisões para Créditos de Liquidação Duvidosa;
– Frete sobre vendas a cargo do fornecedor;
– Entre outras.

8.2.6.2.2. Despesas Gerais e Administrativas

São as despesas que ocorrem no processo de administração e funcionamento da empresa. São exemplos de despesas gerais e administrativas:
– Salários;
– Décimo Terceiro Salário;
– Férias;
– Encargos Sociais;
– Assistência Médica e Social;
– Transporte;
– Honorários da Diretoria;
– Aluguéis;
– Seguros;
– IPTU;
– Energia Elétrica;
– Telefone;
– Água e Esgoto;
– Material de Expediente;
– Depreciação;
– Amortização;
– Exaustão;
– Entre outras.

8.2.6.2.3. Despesas Financeiras

Correspondem a remunerações aos capitais de terceiros, que financiam as atividades da empresa. São exemplos de despesas financeiras:
– Juros Passivos ou Despesas de Juros;
– Descontos Concedidos ou Descontos Condicionais Concedidos;
– Variações Monetárias Passivas ou Perdas Cambiais;
– IOF (Imposto sobre Operações Financeiras);
– Deságio na emissão de debêntures;

– Entre outras.

8.2.6.2.4. Outras Despesas Operacionais

Apesar de não serem comerciais, financeiras ou administrativas, também são consideradas operacionais. Como exemplo de outras despesas operacionais, temos a perda com equivalência patrimonial.

8.2.6.2.5. Outras Despesas

São as despesas do período que não estão diretamente ligadas à atividade fim da empresa. Como exemplo, temos o valor contábil do bem do ativo não circulante (custo do bem) por ocasião de sua alienação.

Outros exemplos:

– Despesas decorrentes da constituição de Provisão para Perdas Prováveis da Realização de Investimentos;
– Despesas decorrentes de eventos que resultem na redução de porcentagem no capital social de coligada ou controlada.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Contabilidade-TRE/BA-2009-Cespe)

Conta	Saldo (em R$)
Frete sobre compras	680
Despesa de amortização	1.200
Despesas financeiras	3.320
Despesas de manutenção	5.560
Despesas antecipadas de seguros	9.980
Receita financeira	12.100
Compra de mercadorias	12.300
Despesas antecipadas de aluguel	12.300
Reservas de lucros antes da apuração do resultado	12.340
Despesa de depreciação	14.500
Despesas gerais	14.580
Impostos sobre vendas	24.590
Despesas administrativas	32.100
Estoque inicial de mercadorias	52.000
Custo das mercadorias vendidas	60.000
Receita líquida de vendas	123.400

As demonstrações contábeis acumulam os saldos das contas e evidenciam as modificações patrimoniais. Acerca das demonstrações contábeis, suas características e especificidades, e considerando as informações apresentadas na tabela acima, referentes a uma empresa hipotética, julgue os itens seguintes.

1. Na situação apresentada na tabela, após a incorporação do resultado apurado e respectiva elaboração da

demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, o saldo final da conta resultados acumulados será igual a R$ 30.970, devedor. Desse modo, ao se elaborar o balanço patrimonial, a conta que evidencia os resultados acumulados deve ser denominada prejuízos acumulados.

Primeiramente, vamos apurar o resultado do exercício:

DRE	Saldo (em R$)
Receita líquida de vendas	**123.400**
(-) Custo das mercadorias vendidas	(60.000)
(=) Lucro Bruto	**63.400**
(-) Despesa de amortização	(1.200)
(-) Despesas financeiras	(3.320)
(-) Despesas de manutenção	(5.560)
(+) Receita financeira	12.100
(-) Despesa de depreciação	(14.500)
(-) Despesas gerais	(14.580)
(-) Despesas administrativas	(32.100)
(=) Lucro Líquido do Exercício	**4.240**

Algumas observações importantes:

I – Frete sobre compras: como é custo das compras, já está incluído no valor do estoque e, consequentemente, no cálculo do CMV (Custo das Mercadorias Vendidas). Por isso, não consta, explicitamente, na DRE.

II – Despesas antecipadas de seguros: se é uma despesa antecipada, o fato gerador, pelo princípio da competência, ainda não ocorreu. Portanto, é um direito da empresa, classificado no ativo circulante ou realizável a longo prazo. Como o item não informou nada, será considerado no ativo circulante.

III – Impostos sobre vendas: os impostos sobre vendas são deduções da receita bruta de vendas. Como o item já informou a receita líquida de vendas que corresponde ao resultado da subtração da receita bruta de vendas por suas deduções, não há que se considerar os impostos sobre vendas no cálculo do resultado do período.

Se considerarmos que o saldo inicial da conta Lucros Acumulados é zero (não foi informado), com a apuração do resultado do exercício (lucro líquido do exercício de R$ 4.240,00) e a respectiva transferência para a conta lucros acumulados, teríamos um saldo final de lucros acumulados de R$ 4.240,00. O lançamento seria:

Apuração do Resultado do Exercício
a Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido) 4.240
O item está **ERRADO.**

Aqui, cabe uma observação importante:

Conta "Prejuízos Acumulados": com a publicação da Lei nº 11.638/2007, houve a

extinção da conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados", que passou a ser denominada "Prejuízos Acumulados". Além disso, de acordo com a Lei nº 10.303/2001, o lucro do período que não for distribuído para reservas ou dividendos também deverá ser distribuído como dividendos. Por essa razão, nunca haverá "Lucros Acumulados" nesta conta.

Contudo, de acordo com os itens 42 e 43 da Deliberação CVM nº 565, de 17/12/2008, a conta "Lucros Acumulados" continuará nos planos de contas, e seu uso continuará a ser feito para receber o resultado do exercício, as reversões de determinadas reservas, os ajustes de exercícios anteriores, para distribuir os resultados nas suas várias formas e destinar valores para reservas de lucros.

Além disso, de acordo com a Resolução CFC nº 1.159/2009:

– **Com a nova redação dada pela Lei nº 11.638/2007 ao art. 178 (alínea d) da Lei nº 6.404/1976, não há mais a previsão da conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados" como conta componente do Patrimônio Líquido, tendo em vista que o referido artigo previu apenas, como uma das contas componentes do Patrimônio Líquido, a conta de "Prejuízos Acumulados".**
– **É válido ressaltar, todavia, que a não manutenção de saldo positivo nessa conta só pode ser exigida para as sociedades por ações, e não às demais sociedades e entidades de forma geral.**
– **Dessa forma, a nova legislação societária vedou às sociedades por ações apresentarem saldo de lucros sem destinação, não sendo mais permitido, para esse tipo de sociedade, apresentar nas suas demonstrações contábeis, a partir da data de 31/12/2008, saldo positivo na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.**
– **A conta Lucros ou Prejuízos Acumulados deve permanecer no Plano de Contas de todas as entidades, haja vista que o seu uso continuará sendo feito para receber o registro do resultado do exercício, bem com as suas várias formas de destinações (constituição de reservas, distribuição de lucros ou dividendos, etc.).**

2. Na situação da tabela, ao se elaborar a DRE, o resultado líquido apurado será igual a R$ 42.630, devedor.

Conforme calculado no item anterior, foi apurado um lucro líquido do exercício de R$ 4.240,00 (saldo credor). Portanto, o item está **ERRADO.**

3. É correto afirmar, com base nos dados apresentados, que o valor do estoque final de mercadorias para revenda é igual a R$ 4.980.

Para calcular o estoque final temos que utilizar a fórmula do CMV:

CMV = EI + C – EF

CMV = Custo das Mercadorias Vendidas = 60.000

EI = Estoque Inicial de Mercadorias = 52.000

C = Compras Líquidas = Compras de Mercadorias + Frete sobre Compras

C = 12.300 + 680 = 12.980

CMV = EI + C – EF 60.000 = 52.000 + 12.980 – EF

EF = 64.980 – 60.000 **EF = 4.980. O item está CORRETO.**

4. Se a empresa concedesse abatimento sobre vendas no valor de R$ 8.000, o lucro bruto apurado seria reduzido para R$ 55.400.

O abatimento sobre vendas é uma dedução da receita bruta de vendas. Portanto, a receita líquida de vendas seria reduzida em R$ 8.000,00. Nesse caso, teríamos:

Receita Líquida de Vendas = 123.400 – 8.000 = 115.400

DRE	Saldo (em R$)
Receita líquida de vendas	**115.400**
(-) Custo das mercadorias vendidas	(60.000)
(=) Lucro Bruto	**55.400**

O item está **CORRETO**.

8.2.7. Resultado Não Operacional

O resultado não operacional (lucro ou prejuízo não operacional) corresponde ao resultado da diferença entre as receitas e despesas não operacionais.

Receitas Não Operacionais

(–) Despesas Não Operacionais

Resultado Não Operacional

Quando um bem do ativo não circulante da empresa é alienado ou baixado por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, a empresa deve apurar o resultado desse evento, que poderá ser um ganho ou uma perda de capital.

Para apurar esse resultado, a empresa deverá confrontar o valor de alienação com o valor contábil do bem.

O valor contábil do bem é aquele que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, pela depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Haverá ganho de capital quando o valor da alienação for maior que o valor contábil do bem e haverá perda de capital quando o valor da alienação for menor que o valor contábil do bem.

Ganho de Capital: Valor de Alienação > Valor Contábil

Perda de Capital: Valor de Alienação < Valor Contábil

Já caiu em prova!

(TRF/2006/Esaf) Uma máquina de uso próprio, depreciável, adquirida por R$15.000,00 em março de 1999 e instalada no mesmo dia com previsão de vida útil de dez anos e valor residual de 20%, por quanto poderá ser vendida no mês de setembro de 2006, sem causar ganhos nem perdas contábeis? Referido bem, nas condições acima indicadas e sem considerar implicações de ordem tributária ou fiscal, poderá ser vendido por:

a) R$ 5.900,00;
b) R$ 5.400,00;
c) R$ 3.900,00;
d) R$ 3.625,00;
e) R$ 3.000,00.

Máquina de uso próprio, depreciável, adquirida por R$15.000,00 em março de 1999 e instalada no mesmo dia

Vida Útil = 10 anos

Valor Residual = 20%

Por quanto poderá ser vendida no mês de setembro de 2006, sem causar ganhos nem perdas contábeis?

I – Taxa de Depreciação = 1/Vida Útil do Bem = 1/10 = 0,1

II – Base de Cálculo da Depreciação = Valor de Aquisição – Valor Residual

Valor de Cálculo da Depreciação = 15.000 – 0,2 x 15.000 = 12.000

III – Cálculo da depreciação acumulada:

março/1999 a dezembro/1999 = 10 meses (março também entra, pois a máquina foi adquirida em março e instalada no mesmo dia)

janeiro/2000 a dezembro/2000 = 1 ano

janeiro/2001 a dezembro/2001 = 1 ano

janeiro/2002 a dezembro/2002 = 1 ano

janeiro/2003 a dezembro/2003 = 1 ano

janeiro/2004 a dezembro/2004 = 1 ano

janeiro/2005 a dezembro/2005 = 1 ano

janeiro/2006 a setembro/2006 = 9 meses

Período = 6 anos e 19 meses = 7 anos e 7 meses = 7 anos + 7/12 anos = Período = 91/12 anos

Depreciação Acumulada = Base de Cálculo da Deprec. x Período x Taxa de Depreciação

Depreciação Acumulada = 12.000 x 91/12 x 0,1 = 9.100

IV – Valor Contábil do Bem = Valor de Aquisição – Depreciação Acumulada = 15.000 – 9.100

Valor Contábil do Bem = 5.900

V – Venda sem causar ganhos nem perdas: Valor da Venda = Valor Contábil do Bem (não há ganho e nem perda de capital)

Valor da Venda = 5.900.

A alternativa “a” é a correta.

8.2.8. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A contribuição social sobre o lucro líquido é um tributo incidente sobre o lucro da empresa, após ajustes, conforme abaixo:

Lucro Operacional Líquido
(-) Participações Estatutárias sobre o Lucro
(+) Adições
(-) Exclusões
(-) Compensações
Base de Cálculo da CSLL

Atenção! Caso, após os ajustes (adições, exclusões e compensações) a base de cálculo da CSLL seja negativa (menor que zero), não haverá CSLL no período.

Tudo bem professor. É fácil entender que se a base de cálculo do tributo for negativa, não haverá tributo a pagar. Mas, que história é essa de adições, exclusões e compensações? Bom, vamos estudar os conceitos, então:

As **adições** representam valores a serem somados à base de cálculo da CSLL.

Exemplos:

– Despesas Indedutíveis:
  – despesas com provisões (exceto Despesas com Provisão para Férias e Despesas com Provisão para Décimo Terceiro Salário);
  – perda com equivalência patrimonial;
  – despesas com depreciação, amortização, manutenção, seguros, tributos, etc com bens não relacionados com a produção ou a comercialização de bens e serviços;
  – Despesas com brindes;
  – Despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores.
– Excesso de Juros sobre o Capital Próprio;
– Outras Adições

As **exclusões** representam valores a serem subtraídos da base de cálculo da CSLL.

Exemplos: Receitas Não Tributáveis, tais como:

– Ganho de Equivalência Patrimonial
– Receita de Dividendos
– Reversão de Provisões Indedutíveis
– Juros sobre o Capital Próprio

As **compensações** referem-se ao saldo de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, que diminuirá a base de cálculo da CSLL em períodos futuros, até zerar este saldo.

É passível de compensação o saldo correspondente à base de cálculo negativa, apurada a

partir do ano-calendário de 1992. **Assim como a legislação do imposto de renda, há a limitação de compensação da base de cálculo negativa da CSLL em 30% (trinta por cento) do lucro líquido, após adições e exclusões.**

Há que se ressaltar que a provisão para CSLL não é dedutível para fins de apuração do lucro real (imposto de renda da pessoa jurídica), devendo ser adicionada ao lucro na apuração da base de cálculo do lucro real.

A CSLL será determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% (nove por cento) sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado.

Para as pessoas jurídicas de seguros privados, capitalização e instituições financeiras em geral, a alíquota da CSLL, a partir de 01/05/1988, será de 15%.

Já caiu em prova!

(Analista-Contabilidade-Finep-2011-Cesgranrio)

A Companhia Comercial H. S.A. é tributada pelo Lucro Real anual, com antecipações mensais em bases estimadas. Apresentou as seguintes informações, referentes às receitas auferidas no mês de fevereiro/2011:

Venda de mercadorias	**R$ 250.000,00**
Serviços prestados a terceiros	**R$ 75.000,00**

Considerando-se as informações recebidas da Companhia H. S.A. e as determinações da legislação fiscal do Imposto de Renda, para as empresas tributadas pelo Lucro Real com antecipação mensal em bases estimadas, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a recolher, referente ao mês de fevereiro, em reais, é:

a) 3.510,00.
b) 4.860,00.
c) 5.400,00.
d) 22.500,00.
e) 28.800,00.

A antecipação mensal por estimativa utilizará os seguintes percentuais para apurar a base de cálculo da CSLL:

Venda de Mercadorias = 12% (adotado para pessoas jurídicas em geral)
Serviços Prestados a Terceiros = 32%

Lucro Estimado (Venda de Mercadorias) = 12% x 250.000 = 30.000
Lucro Estimado (Serviços Prestados a Terceiros) = 32% x 75.000 = 24.000
Lucro Estimado Total = 30.000 + 24.000 = 54.000

A alíquota da CSLL a ser adotada é de 9%.

CSLL = 9% x 54.000 = 4.860
A alternativa "b" é a correta.

8.2.9. Resultado do Exercício Antes do Imposto de Renda

O resultado do exercício antes do imposto de renda (Rexair) é obtido subtraindo-se o resultado operacional líquido da CSLL do período. Caso não tenha CSLL no período, o resultado do exercício antes do imposto de renda será igual ao resultado operacional líquido.

(=) Resultado Operacional Líquido
(-) CSLL ou Despesa com Provisão para CSLL
(=) Resultado do Exercício antes do Imposto de Renda

8.2.10. Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ)

As pessoas jurídicas, por opção ou por determinação legal, são tributadas por um dos seguintes regimes de tributação:
– Lucro Presumido;
– Lucro Arbitrado;
– Lucro Real

Observação: As Microempresas e Empresas de Pequeno Porte podem optar pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL, juntamente com outros impostos e contribuições (inclusive ICMS e ISS), pelo Simples Nacional.

8.2.10.1. Alíquota e Adicional do IRPJ

A alíquota do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas é de 15%.
Além do imposto cobrado à alíquota de 15%, será cobrado um adicional de 10% sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração.

Limites por Período de Apuração:
Mensal = R$ 20.000,00
Trimestral = 3 x R$ 20.000,00 = R$ 60.000,00
Anual = 12 x R$ 20.000,00 = R$ 240.000,00

Exemplo: Empresa XYZ apresentou, no 1º trimestre de 2008, um lucro real de R$ 85.000,00.

Imposto = 15% x 85.000,00 = R$ 12.750,00
Adicional = 10% x (85.000,00 – 60.000,00) = 10% x 25.000 = R$ 2.500,00
A empresa deverá recolher o valor de R$ 15.250,00 a título de IRPJ.

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Petrobras-Biocombustível-2010-Cesgranrio) Em 31 de dezembro de 2009, a Sociedade Anônima apurou um lucro, antes do Imposto de Renda, de R$ 250.000,00 e não fez qualquer ajuste no LALUR. O Imposto de Renda devido por essa Sociedade Anônima, tributada pelo lucro real, em reais, é:
a) 37.500,00.
b) 38.500,00.
c) 39.000,00.
d) 41.250,00.
e) 62.500,00.

Em 31 de dezembro de 2009:

Lucro Antes do Imposto de Renda = R$ 250.000,00

Não houve ajuste no Lalur. Portanto, temos:
Lucro Real = Lucro Antes do Imposto de Renda = R$ 250.000,00

Cálculo do Imposto de Renda:

IR = 15% x 250.000 = 37.500
Limite do Adicional do IR = 12 x 20.000 = 240.000
Adicional do IR = 10% x (250.000 – 240.000) = 10% x 10.000 = 1.000
Total do IR = 37.500 + 1.000 = 38.500
A alternativa "b" é a correta.

8.2.10.2. Lucro Presumido

A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a quarenta e oito milhões de reais (R$ 48.000.000,00), ou a quatro milhões de reais multiplicados pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, **poderá** optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais.

Agora, você deve estar se perguntando. Tudo bem, definimos que pode optar pelo lucro presumido, mas como eu vou calcular o lucro presumido? Da seguinte forma: a base de cálculo do imposto e do adicional, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento (8%) sobre a receita bruta auferida no período de apuração. Este é o caso geral, mas há percentuais de presunção específicos para determinadas atividades. Vejamos os mais importantes:

Comércio e indústria = 8%
Serviços de transporte de passageiros = 16%
Revenda de combustíveis derivados de petróleo e álcool, inclusive gás = 1,6%
Prestação de serviços em geral = 32%

(*) Normalmente, quando é cobrado o lucro presumido, as bancas informam os percentuais de presunção.

Exemplo: A Cia. J4M2, que apura o imposto de renda pelo lucro presumido, auferiu receitas no trimestre, no valor de R$ 1.000.000,00, referente à revenda de mercadorias. Determine o valor do imposto de renda do período.

Como é uma empresa que revende mercadorias, o percentual de presunção será de 8% (comércio).

Base de Cálculo do Imposto de Renda = 8% x 1.000.000 = R$ 80.000,00

Cálculo do Imposto = 15% x 80.000 = R$ 12.000,00

Adicional = 10% x (80.000 – 60.000) = 10% x 20.000 = R$ 2.000,00

Imposto de Renda do Período = 12.000 + 2.000 = R$ 14.000,00

Já caiu em prova!

(Ciências Contábeis/BNDES/2009/Cesgranrio) Admita que uma empresa comercial, não obrigada à tributação pelo lucro real, optou pela tributação do imposto de renda com base no lucro presumido. Nesta condição, para efeitos exclusivos da legislação do imposto de renda, ela estará obrigada a manter a escrituração no livro-caixa e no(s) livro(s):

a) diário;

b) razão;

c) diário e razão;

d) registro de inventário;

e) diário, razão e registro de inventário.

A pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido deverá:

a) manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial. Para efeitos fiscais, é dispensável a escrituração quando a pessoa jurídica mantiver **Livro Caixa**, devidamente escriturado, contendo toda a movimentação financeira, inclusive bancária;

b) **manter o Livro Registro de Inventário**, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pela tributação simplificada;

c) manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios determinados pela legislação fiscal específica, bem assim os documentos e demais papéis que servirem de base para escrituração comercial e fiscal (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º);

d) Lalur, quando tiver lucros diferidos de períodos de apuração anteriores (saldo de lucro inflacionário a tributar na situação específica de ser optante pelo lucro presumido no ano-calendário 1996, conforme IN SRF nº 93, de 1997, art. 36, inciso V, §§ 7º e 8º) e/ou prejuízos a compensar.

A alternativa “d” é a correta.

8.2.10.3. Lucro Arbitrado

O lucro será arbitrado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, por ocasião de uma fiscalização em determinado contribuinte. Para tanto, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) estabelece quando o lucro deve ser arbitrado. Vejamos.

De acordo com o art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), o imposto devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração

na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
b) determinar o lucro real.

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, no caso de tributação pelo lucro presumido;

IV – o contribuinte optar indevidamente pela tributação base no lucro presumido;

V – o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior;

VI – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados para o lucro presumido, acrescidos de 20% (vinte por cento).

Exemplo:

Lucro Presumido

Base de Cálculo = Receita Bruta

Percentual de Presunção para Prestação de Serviços em Geral = 32%

Se o houvesse o arbitramento do lucro, o percentual adotado seria:

Percentual de Arbitramento = 32% + 20% x 32% = 32% + 6,4% = 38,4%

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Área Contábil-Transpetro-2011-Cesgranrio) Ao ocorrer o arbitramento do lucro, qualquer que seja a hipótese dentre as previstas no RIR/99, e sendo conhecida a Receita Bruta da companhia, o Imposto de Renda arbitrado será apurado pela utilização das taxas determinadas para o Lucro Presumido, acrescidas de:
a) 5%.
b) 10%.
c) 15%.
d) 20%.
e) 25%.

A alternativa "d" é a correta.

8.2.10.4. Lucro Real

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em seu art. 247, lucro

real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo próprio RIR/99.

Além disso, a apuração do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais.

Lucro Antes do Imposto de Renda (LAIR)
(+) Adições
(-) Exclusões
(-) Compensações
Base de Cálculo do Imposto de Renda pelo Lucro Real

As **adições** ao lucro líquido do período para a determinação do lucro real são ajustes que têm a finalidade de aumentar a base de cálculo do imposto.

Exemplos:

– CSLL;
– Despesas com Multas;
– Despesas com Provisões, exceto as Despesas com Provisão para o Décimo Terceiro Salário e as Despesas com Provisão para Férias;
– Perda com Equivalência Patrimonial;
– Despesas com Alimentação dos Sócios, Acionistas e Administradores;
– Despesas com Brindes;
– Excesso de Juros sobre o Capital Próprio;
– Entre outras.

Exemplo:

Lucro Líquido antes do IRPJ = R$ 100.000,00
Despesas Dedutíveis = R$ 20.000,00
Despesas Indedutíveis = R$ 30.000,00
Receitas Não Contabilizadas = R$ 50.000,00

Primeiramente, há que se ressaltar que a apuração do lucro real deve ser realizada via LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), tendo em vista que o lucro contábil não deve ser alterado. Deste modo, devemos utilizar a Parte "A" do LALUR para efetuar as adições ao lucro contábil. No caso concreto do exemplo, teríamos:

Lucro Líquido antes do IRPJ	100.000
(+) Despesas Indedutíveis	30.000
(+) Receitas Não Contabilizadas	50.000
Lucro Real	180.000

Há que se ressaltar, também, que o controle na Parte "B" do LALUR deve ser efetuado no caso de despesas vinculadas a um evento futuro, isto é, despesas cujo fato gerador ainda não

ocorreu, como, por exemplo, as despesas com constituição de provisões. Neste caso, as despesas serão incorridas e consideradas como dedutíveis na apuração do lucro real apenas quando o respectivo fato gerador ocorrer. Ou seja, as despesas com provisões, por ocasião do lançamento, deveriam ser adicionadas e anotadas na Parte "B" do LALUR e somente seriam deduzidas no lucro do período para a determinação do lucro real quando o fato gerador da perda provisionada efetivamente ocorresse.

As **exclusões** são ajustes que têm por finalidade reduzir a base de cálculo do imposto.

Exemplos: Receitas Não Tributáveis, tais como:

– Ganho de Equivalência Patrimonial
– Receita de Dividendos
– Reversão de Provisões Indedutíveis
– Benefícios de Depreciação, Amortização e Exaustão Acelerada Incentivada
– Juros sobre o Capital Próprio

As compensações referem-se, primordialmente, ao saldo de prejuízo fiscal de períodos anteriores, que diminuirá a base de cálculo do imposto de renda, respectivamente, em períodos futuros, até zerar este saldo. Serão controladas na Parte B do Lalur.

Contudo, há uma limitação importante: **o saldo de prejuízo fiscal apurado em períodos anteriores que será compensado está limitado a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões.**

Já caiu em prova!

(Companhia Paraibana de Gás/Analista/2007/FCC) Instruções: Para responder às questões de números 1 e 2, considere as informações abaixo.

Lucro antes da contribuição social (CSLL)	320.000,00
Adições na parte A do LALUR (exceto CSLL)	60.000,00
Exclusões na parte A do LALUR	80.000,00
Prejuízo fiscal de períodos de apuração anteriores	100.000,00
Adições na base de cálculo da CSLL	50.000,00
Exclusões na base de cálculo da CSLL	65.000,00
Base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores	30.000,00

1. O valor da CSLL devida, referente a esse período de apuração, calculada à alíquota de 9%, será, em R$, de:
   a) 18.000,00;
   b) 18.900,00;
   c) 21.600,00;
   d) 24.750,00;
   e) 27.450,00.

Lucro antes da contribuição social (CSLL)	320.000,00
Adições na base de cálculo da CSLL	50.000,00
Exclusões na base de cálculo da CSLL	(65.000,00)
Base de cálculo negativa da CSLL de per. anteriores	(30.000,00)
Base de cálculo da CSLL	275.000,00

CSLL = 9% x 275.000 = 24.750

A alternativa “d” é a correta.

2. (Companhia Paraibana de Gás/Analista/2007/FCC) O lucro real correspondente a esse período de apuração será, em R$, de:

a) 180.000,00;
b) 200.000,00;
c) 210.000,00;
d) 240.000,00;
e) 300.000,00.

Lucro antes da contribuição social (CSLL)	320.000,00
Adições na parte A do LALUR (exceto CSLL)	60.000,00
Exclusões na parte A do LALUR	(80.000,00)
Lucro Real Antes da Compensação de Prejuízos	300.000,00

Limite de Compensação de Prejuízos Fiscais = 30% x 300.000 = 90.000

Logo, é possível só compensar parte do prejuízo fiscal de períodos anteriores.

Lucro Real Antes da Compensação de Prejuízos	300.000,00
(-) Prejuízo fiscal de períodos de apuração anteriores	(90.000,00)
Lucro Real	**210.000,00**

A alternativa “c” é a correta.

Já caiu em prova!

(Ciências Contábeis/BNDES/2009/Cesgranrio) Uma empresa comercial apresentou as seguintes informações: 31/12/2007 – Prejuízo fiscal registrado na parte “B” do LALUR, R$ 86.000,00.

2008 – Primeiro trimestre: Lucro de R$ 200.000,00, incluindo neste lucro provisão para férias de R$ 20.000,00, e resultado negativo de participação em investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial de R$ 20.000,00.

2008 – Segundo trimestre: lucro de R$ 80.000,00.

O imposto de renda devido pela empresa ao final dos dois trimestres, em reais, é:

a) 37.000,00;
b) 37.400,00;
c) 41.500,00;
d) 43.000,00;
e) 46.000,00.

31/12/2007: Prejuízo Fiscal = R$ 86.000,00

2008 – Primeiro trimestre: Lucro de R$ 200.000,00, incluindo neste lucro provisão para férias de R$ 20.000,00, e resultado negativo de participação em investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial de R$ 20.000,00.

Para o cálculo do lucro real, teríamos:

Lucro Líquido do Trimestre (Lucro Contábil) = R$ 200.000,00

Provisão para Férias = R$ 20.000,00 (dedutível para fins de apuração do lucro real e já foi considerada no lucro acima. Portanto, não há ajuste a fazer).

Resultado Negativo de Participação em Investimentos Avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial = Perda de Equivalência Patrimonial = R$ 20.000,00 (não é dedutível para fins de apuração do lucro real, devendo, portanto, fazer a adição).

Lucro Contábil do Trimestre	200.000
(+) Perda de Equivalência Patrimonial	20.000
Lucro Ajustado	220.000

Limite Máximo de Compensação de Prejuízos Fiscais = 30% x Lucro Ajustado
Limite Máximo de Compensação de Prejuízos Fiscais = 30% x 220.000
Limite Máximo de Compensação de Prejuízos Fiscais = 66.000

Lucro Ajustado	220.000
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais	(66.000)
Lucro Real	154.000

Saldo de Prejuízos Fiscais a Compensar em Períodos Seguintes =
= 86.000 – 66.000 = 20.000
Lucro Real = R$ 154.000,00
Imposto = 15% x 154.000 = R$ 23.100,00
Adicional = 10% x (154.000 – 3 x 20.000) = 10% x 94.000 = R$ 9.400,00
Imposto Devido no Primeiro Trimestre = 23.100 + 9.400 = R$ 32.500,00
2008 – Segundo trimestre: lucro de R$ 80.000,00.
Lucro Contábil = Lucro Ajustado = R$ 80.000,00 (não há adições ou exclusões a fazer).

Lucro Ajustado	80.000
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais	(20.000)
Lucro Real	60.000

Saldo de Prejuízos Fiscais a Compensar em Períodos Seguintes
= 20.000 – 20.000 = 0

Lucro Real = R$ 60.000,00
Imposto = 15% x 60.000 = R$ 9.000,00
Adicional = 10% x (60.000 – 3 x 20.000) = 0

Imposto Devido no Segundo Trimestre = R$ 9.000,00
Imposto Total Devido (Primeiro e Segundo Trimestres) = 32.500 + 9.000
Imposto Total Devido (Primeiro e Segundo Trimestres) = R$ 41.500,00
A alternativa “c” é a correta.

8.2.11. Resultado do Exercício após o Imposto de Renda

O resultado do exercício após o imposto de renda (Rexapir) é obtido subtraindo-se o resultado do exercício antes do imposto de renda da provisão para imposto renda. Caso não tenha imposto de renda no período, o resultado do exercício após o imposto de renda será

igual ao resultado do exercício antes do imposto de renda.

(=) Resultado do Exercício antes do Imposto de Renda
(-) Despesa com Provisão para Imposto de Renda
(=) Resultado do Exercício após o Imposto de Renda

8.2.12. Participações Estatutárias

O art. 187 da Lei das S.A. define que as participações estatutárias são:

- **Participações de Debêntures;**
- **Participações de Empregados;**
- **Participações de Administradores;**
- **Participações de Partes beneficiárias; e**
- **Participações de Instituições ou Fundos de Assistência ou Previdência de Empregados.**

Guarde a ordem que é importante: **DEAPF.**

Todas estas participações devem ser registradas como despesas da empresa por ocasião da apuração do lucro contábil.

A base de cálculo dessas participações estatutárias é:

(=) Resultado do Exercício após o Imposto de Renda
(-) Saldo da Conta Prejuízos Acumulados
Base de Cálculo das Participações Estatutárias

Atenção! A conta "Prejuízos Acumulados" não faz parte da DRE, mas ela influencia na base de cálculo das participações estatutárias.

O art. 190 da Lei das S.A. determina **que as participações dos empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente, e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada. Apesar do art. 190 não fazer referência aos debenturistas, esta participação deverá ser a primeira a ser calculada.**

Além disso, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), poderão ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica:

- asseguradas a **debêntures** de sua emissão;
- atribuídas a seus **empregados** segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou sócios quotistas; e
- atribuídas aos trabalhadores da empresa nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição.

O regulamento supramencionado também estabelece que as participações de partes beneficiárias de sua emissão e de administradores não são dedutíveis na apuração do lucro real.

No caso específico da apuração da base de cálculo da CSLL, todas as participações estatutárias são dedutíveis, visto que não há restrição legal a respeito.

Podemos perceber, portanto, consolidando as informações supracitadas que há uma referência cruzada no cálculo das participações sobre o lucro e da provisão para o IR e a CSLL, visto que, para a base cálculo das participações, devemos deduzir a provisão do IR e da CSLL e, para o cálculo da provisão do IR, devemos deduzir as participações dos empregados e debêntures, enquanto que, para o cálculo da provisão da CSLL, todas as participações são dedutíveis.

Como é possível, então, calcular a provisão para o IR e a CSLL antes das participações, para efeitos contábeis, se algumas participações são despesas dedutíveis no referido cálculo? Para resolver este impasse, devemos calcular a provisão para o IR e a CSLL duas vezes: uma para efeito de cálculo das participações e outra para o cálculo do lucro real.

Vamos ver exemplos sobre o assunto.

Hipótese 1: Participações indedutíveis e imposto de renda tendo que ser calculado por meio de alíquota.

Lucro Antes do Imposto de Renda = R$ 100.000,00
Alíquota do IR = 20%
Participação de Administradores = 10%
Participação de Partes Beneficiárias = 10%

Lucro antes do IRPJ e após a CSLL	100.000
(-) Provisão para IRPJ = 20% x 100.000	(20.000)
Lucro após o IRPJ	80.000
(-) Participação de Administradores = 10% x 80.000	(8.000)
(-) Participação de Partes Beneficiárias = 10% x (80.000 – 8.000)	(7.200)
Lucro Líquido do Exercício	64.800

Hipótese 2: Participações dedutíveis e indedutíveis e imposto de renda já calculado.

Lucro Antes do Imposto de Renda = R$ 100.000,00
IR = R$ 20.000,00
Participação de Administradores = 10%
Participação de Empregados = 10%

Lucro antes do IRPJ e após a CSLL	100.000
(-) Provisão para IRPJ	(20.000)
Lucro após o IRPJ	80.000

(-) Participação de Empregados = 10% x 80.000 (8.000)
(-) Participação de Administradores = 10% x (80.000 – 8.000) (7.200)
Lucro Líquido do Exercício 64.800

Hipótese 3: Participações dedutíveis e indedutíveis e imposto de renda tendo que ser calculado por meio de alíquota. O valor da participação dedutível já é dado.

Lucro Antes do Imposto de Renda = R$ 100.000,00
Alíquota do IR = 20%
Participação de Administradores = 10%
Participação de Empregados = R$ 10.000,00

A participação de empregados (dedutível) deve ser excluída da base de cálculo do imposto de renda.

Lucro antes do IRPJ e após a CSLL	100.000
(-) Provisão para IRPJ = 20% x (100.000 – 10.000)	(18.000)
Lucro após o IRPJ	82.000
(-) Participação de Empregados	(10.000)
(-) Participação de Administradores = 10% x (82.000 – 10.000)	(7.200)
Lucro Líquido do Exercício	64.800

Hipótese 4: Participações dedutíveis e indedutíveis e imposto de renda tendo que ser calculado por meio de alíquota.

Lucro antes do IRPJ = R$ 40.000,00
Provisão para o IRPJ = 15%
Participação de Debenturistas = 10%
Participação de Empregados = 10%
Participação de Administradores = 10%

I – Apuração Contábil (inicial):

Lucro antes do IRPJ	40.000
(-) Provisão para IRPJ = 15% x 40.000	(6.000)
Lucro após o IRPJ	34.000
(-) Participação de Debenturistas = 10% x 34.000	(3.400)
(-) Participação de Empregados = 10% x (34.000 – 3.400)	(3.060)
(-) Participação de Administradores = 10% x (30.600 – 3.060)	(2.754)
Lucro Líquido do Exercício	24.786

II – Ajustes (Lucro Real):
Cálculo do IRPJ:

Lucro antes do IRPJ	40.000

(-) Participação de Debenturistas = 10% x 34.000 (3.400)
(-) Participação de Empregados = 10% x (34.000 – 3.400) (3.060)
Lucro Real 33.540

Provisão para o IR = 15% x 33.540 = 5.031

III – Apuração Contábil (final – corrigida):

Lucro antes do IRPJ	40.000
(-) Provisão para IRPJ	(5.031)
Lucro após o IRPJ	34.969
(-) Participação de Debenturistas = 10% x 34.969	(3.497)
(-) Participação de Empregados = 10% x (34.969 – 3.497)	(3.147)
(-) Participação de Administradores = 10% x (31.472 – 3.147)	(2.832)
Lucro Líquido do Exercício	25.393

Já caiu em prova!

(ISS/Natal/2008/Esaf): A empresa Mercearia Comercial S.A. auferiu, no exercício, um lucro de R$ 600.000,00, antes de fazer qualquer destinação. Devendo pagar dividendo mínimo obrigatório de 30% sobre o lucro, conforme os estatutos, a empresa promoveu a seguinte distribuição:
Imposto de Renda 30%;
Participação de Empregados R$ 40.000,00;
Participação de Diretores 10%;
Reserva Legal na forma da lei;
Retenção de Lucros R$ 30.000,00;
Dividendos a Pagar 30%.
Com a contabilização feita na forma indicada, caberá à empresa distribuir dividendos no valor de:
a) R$ 88.470,00;
b) R$ 91.548,00;
c) R$ 97.470,00;
d) R$ 100.548,00;
e) R$ 105.840,00.

Lucro antes do IRPJ	600.000
(-) Provisão para IRPJ = 30% x (600.000 – 40.000)	(168.000)
Lucro após o IRPJ	432.000
(-) Participação de Empregados	(40.000)
(-) Participação de Administradores = 10% x (432.000 – 40.000)	(39.200)
Lucro Líquido do Exercício	352.800

Reserva legal = 5% x LLEx = 5% x 352.800 = 17.640

Dividendos = 30% x Lucro Líquido Ajustado (LLA)
LLA = LLEx – Reserva legal = 352.800 – 17.640 = 335.160
Dividendos = 30% x 335.160 = **100.548**
A alternativa “d” é a correta.

Já caiu em prova!

(AFRF/2002-2/Esaf) A empresa Metais & Metalurgia S.A., no exercício de 2001, auferiu lucro líquido, antes do imposto de renda, da contribuição social e das participações contratuais e estatutárias, no valor de R$ 220.000,00.
Na Contabilidade da empresa foram colhidas as informações de que:
1 – o patrimônio líquido, antes da apropriação e distribuição do lucro, era composto de:

Capital Social	R$ 280.000,00
Prejuízos Acumulados	R$ 76.000,00

2 – o passivo circulante, após a apropriação e distribuição do lucro, era composto de:

Fornecedores	R$ 450.000,00
Dividendos a Pagar	R$ 20.000,00
Provisão p/ Imposto de Renda	R$ 64.000,00
Participações no Lucro a Pagar	R$? ? ?

As participações no lucro foram processadas nos seguintes percentuais:
Participação de Partes Beneficiárias 05%
Participação de Debenturistas 08%
Participação de Administradores 10%
Participação de Empregados 10%
Calculando-se o valor das participações citadas, nos termos da legislação societária, sem considerar as possíveis implicações de ordem fiscal, nem os centavos do cálculo, pode-se dizer que os valores apurados serão:
a) Participação de Partes Beneficiárias R$ 3.240,00
b) Participação de Debenturistas R$ 5.760,00
c) Participação de Administradores R$ 7.360,00
d) Participação de Empregados R$ 8.000,00
e) Lucro Líquido final na DRE R$ 132.636,00

I – Determinação do Lucro após o IR e CSLL:

Lucro Líquido antes do IR e CSLL	220.000
(-) Provisão para IR	(64.000)
Lucro após IR e CSLL	156.000

II – Determinação das Participações Estatutárias:
II.1 – Participação de Debenturistas:
Base de Cálculo Debenturistas = Lucro após IR e CSLL – Prejuízos Acumulados
Base de Cálculo Debenturistas = 156.000 – 76.000 = 80.000
Participação de Debenturistas = 8% x Base de Cálculo Debenturistas
Participação de Debenturistas = 8% x 80.000 = **6.400**

II.2 – Participação de Empregados:
Base de Cálculo Empregados = Base de Cálculo Debent. – Part. Debenturistas
Base de Cálculo Empregados = 80.000 – 6.400 = 73.600
Participação de Empregados = 10% x Base de Cálculo Empregados
Participação de Empregados = 10% x 73.600 = **7.360**

II.3 – Participação de Administradores:
Base de Cálculo Administradores = Base de Cálculo Empreg. – Part. Empregados
Base de Cálculo Administradores = 73.600 – 7.360 = 66.240
Participação de Administradores = 10% x Base de Cálculo Administradores

Participação de Administradores = 10% x 66.240 = **6.624**

II.4 – Participação de Partes Beneficiárias:
Base de Cálculo P. Beneficiárias = Base de Cálculo Adm. – Part. Administradores
Base de Cálculo P. Beneficiárias = 66.240 – 6.624 = 59.616
Participação de P. Beneficiárias = 5% x Base de Cálculo P. Beneficiárias
Participação de Partes Beneficiárias = 5% x 59.616 = **2.980,80**

III – Determinação do Lucro Líquido do Exercício:

Lucro após IR e CSLL	156.000
(-) Participação de Debenturistas	(6.400)
(-) Participação de Empregados	(7.360)
(-) Participação de Administradores	(6.624)
(-) Participação de P. Beneficiárias	(2.980) – desprezando os centavos
Lucro Líquido do Exercício	**132.636**

A alternativa "e" é a correta.

8.2.13. Resultado Líquido do Exercício

O resultado líquido do exercício (lucro ou prejuízo) corresponde ao resultado da subtração do resultado do exercício após o imposto de renda pelas participações estatutárias.

(=) Resultado do Exercício após o Imposto de Renda
(-) Participações Estatutárias
(-) Participação de **D**ebêntures
(-) Participação de **E**mpregados
(-) Participação de **A**dministradores
(-) Participação de **P**artes Beneficiárias
(-) Participação de Instituições ou **F**undos de Assistência ou Previdência de Empregados
Resultado Líquido do Exercício

Já caiu em prova!

(AFRFB/2009/Esaf) A relação seguinte refere-se aos títulos contábeis constantes do livro Razão da empresa comercial Concórdia Sociedade Anônima, e respectivos saldos, em 31 de dezembro de 2008:

01 – Bancos Conta Movimento	17.875,00
02 – Bancos Conta Empréstimos	50.000,00
03 – Conta Mercadorias	42.500,00
04 – Capital Social	105.000,00
05 – Móveis e Utensílios	280.000,00
06 – ICMS a Recolher	7.500,00
07 – Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)	212.500,00
08 – Salários e Ordenados	10.000,00
09 – Contribuições de Previdência	3.750,00
10 – Despesas com Créditos de Liquidação Duvidosa	3.500,00

11 – Depreciação Acumulada 44.800,00
12 – Retenção de Lucros 51.200,00
13 – Vendas de Mercadorias 352.000,00
14 – Impostos e Taxas 2.200,00
15 – PIS e Cofins 8.625,00
16 – ICMS sobre vendas 52.500,00
17 – Pró-labore 7.600,00
18 – Fornecedores 157.750,00
19 – PIS e Cofins a Recolher 1.800,00
20 – Duplicatas a Receber 100.000,00
21 – Encargos de Depreciação 32.000,00
22 – Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa 3.000,00

Ao elaborar o balancete geral de verificação, no fim do exercício social, com as contas e saldos apresentados, a empresa, certamente, encontrará:

a) um balancete fechado em R$ 773.050,00;
b) um saldo credor a menor em R$ 100.000,00;
c) um saldo devedor a maior em R$ 25.600,00;
d) um endividamento de R$ 167.050,00;
e) um lucro com mercadorias de R$ 137.500,00.

Primeiramente, há que se destacar a diferença entre balancete de verificação inicial e balancete de verificação final. Vamos relembrar:

O balancete de verificação relaciona todas as contas de acordo com a natureza do saldo, independentemente de serem contas patrimoniais ou de resultado, retificadoras ou não. Ele é montado a partir do Livro Razão, do qual são extraídos os saldos de cada conta.

Balancete de Verificação Inicial: levantado antes do encerramento das contas de resultado (antes da apuração contábil do lucro ou prejuízo do exercício). Ou seja, neste tipo de balancete, **haverá contas patrimoniais e de resultado**; e

Balancete de Verificação Final: levantado após a apuração do resultado do exercício e de sua distribuição. Por conseguinte, neste balancete **só haverá contas patrimoniais**.

Vamos à resolução da questão:

I – Balancete de Verificação Inicial (pois há contas patrimoniais e de resultado):

Conta	Saldo Devedor	Saldo Credor	Característica
Bancos Conta Movimento	17.875		Ativo Circulante
Bancos Conta Empréstimo		50.000	Passivo Circulante
Conta Mercadorias	42.500		Ativo Circulante
Capital Social		105.000	Patrimônio Líquido
Móveis e Utensílios	280.000		ANC – Imobilizado
ICMS a Recolher		7.500	Passivo Circulante
Custo das Mercadorias Vendidas	212.500		Despesa
Salários e Ordenados	10.000		Despesa
Contribuições de Previdência	3.750		Despesa

Despesas com Créditos de Liquidação Duvidosa	3.500		Despesa
Depreciação Acumulada		44.800	ANC – Imobilizado – Retificadora
Retenção de Lucros		51.200	Patrimônio Líquido
Vendas de Mercadorias		352.000	Receita
Impostos e Taxas	2.200		Despesa
Pis e Cofins	8.625		Despesa
ICMS sobre Vendas	52.500		Despesa
Pró-Labore	7.600		Despesa
Fornecedores		157.750	Passivo Circulante
Pis e Cofins a Recolher		1.800	Passivo Circulante
Duplicatas a Receber	100.000		Ativo Circulante
Encargos de Depreciação	32.000		Despesa
Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa		3.000	Ativo Circulante – Retificadora
Total	**773.050**	**773.050**	

II – Endividamento: são as contas das obrigações da empresa.

Conta		Característica
Bancos Conta Empréstimo	50.000	Passivo Circulante
ICMS a Recolher	7.500	Passivo Circulante
Fornecedores	157.750	Passivo Circulante
Pis e Cofins a Recolher	1.800	Passivo Circulante
Total	**217.050**	

Atenção!!! “Banco Conta Empréstimo” é conta do passivo circulante. Não confunda com a conta “Bancos Conta Movimento”, do ativo circulante.

Aí, você pode perguntar. Mas, professor, que conta “maluca” é essa tal de “Banco Conta Empréstimo”? Não é “maluca”, não. Veja: se você gasta mais do que possui na sua conta bancária, você entra no famoso cheque-especial, certo? Pois então, o cheque-especial nada mais é que um empréstimo que o banco faz para você a juros “camaradas” (risos) de 10% para cima, ao mês. Está aí a conta “Bancos Conta Empréstimo”, ou seja, é quando a empresa “entra” no cheque-especial. Como é um empréstimo do banco para a empresa, é uma obrigação, classificada no Passivo Circulante.

III – Demonstração do Resultado do Exercício:

Vendas de Mercadorias	352.000
(-) ICMS sobre Vendas	(52.500)
(-) Pis e Cofins	(8.625)
(=) Receita Líquida de Vendas	**290.875**
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	(212.500)

(=) Lucro Bruto ou Resultado com Mercadorias ou Lucro com Mercadorias	78.375
(-) Salários e Ordenados	(10.000)
(-) Contribuições de Previdência	(3.750)
(-) Despesas com Créditos de Liquidação Duvidosa	(3.500)
(-) Impostos e Taxas	(2.200)
(-) Pró-Labore	(7.600)
(-) Encargos de Depreciação	(32.000)
(=) Lucro Líquido do Exercício	**19.325**

A alternativa "a" é a correta.

8.2.14. Lucro Líquido por Ação

É a última informação da DRE e corresponde ao lucro líquido do exercício (caso tenha lucro no período) dividido pelo número total de ações da empresa.

Lucro Líquido por Ação (LLA) = LLEx/Total de Ações

Já caiu em prova!

(Analista em Planejamento, Orçamento e Finanças Públicas/Sefaz-SP/2009/Esaf) A empresa Soledade S.A., de Guaraí, no Estado do Tocantins, tem um capital social de R$ 240.000,00, formado por 30.000 ações ordinárias, que dão a seus donos direitos iguais. No exercício de 2008, a empresa finalizou, corretamente, a sua demonstração de resultado do exercício com os seguintes valores:

Lucro líquido antes do Imposto de Renda 186.000,00
Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido 31.500,00
Participações Estatutárias sobre o Lucro 10.500,00

Como se sabe, a última linha dessa demonstração de lucros deverá indicar o montante do lucro por ação do capital social que, neste caso, será no valor de:

a) R$ 6,20;
b) R$ 5,15;
c) R$ 4,80;
d) R$ 1,67;
e) R$ 8,00.

Esta questão possui uma informação importante, que deve ser memorizada para a prova: **A última linha da demonstração do resultado do exercício deverá indicar o montante do lucro por ação do capital social.**

Vamos à resolução da questão:

Lucro líquido antes do Imposto de Renda	186.000,00
(-) Provisão para IR e CSLL	(31.500,00)
Lucro Após o IR e CSLL	154.500,00
(-) Participações Estatutárias sobre o Lucro	(10.500,00)
Lucro Líquido do Exercício	144.000,00

Capital Social formado por 30.000 ações

Lucro Líquido por Ação do Capital Social = LLEx/Número Total de Ações

Lucro Líquido por Ação do Capital Social = 144.000/30.000

Lucro Líquido por Ação do Capital Social = R$ 4,80

A alternativa "c" é a correta.

8.2.15. Juros sobre o Capital Próprio

Para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1996, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, os juros pagos ou creditados individualmente ao titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitadas à variação pro rata dia da Taxa de Juros Longo Prazo – TJLP.

O valor dos juros pagos ou creditados para efeito de dedutibilidade como despesa financeira não poderá exceder **a 50% (cinquenta por cento) do maior entre os seguintes valores:**

a) **do lucro líquido correspondente ao período de apuração (trimestral ou anual) do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou**

b) **dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros de períodos anteriores.**

Considera-se creditado, individualmente, o valor dos juros remuneratórios sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular de empresa individual.

Lançamento:

Despesas dos Juros sobre o Capital Próprio

a Juros sobre o Capital Próprio a Pagar

A dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio se estende à base de cálculo da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997.

Para fins do cálculo da remuneração, não será considerado como integrante do patrimônio líquido, o valor da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica.

O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos, sem prejuí zo do pagamento do imposto de renda na fonte e da dedução do valor dos juros correspondente na base de cálculo do IRPJ e do CSLL.

O valor dos juros pagos ou creditados, a título de remuneração do capital próprio, ficará sujeito à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% na data do pagamento

ou crédito.

Caso os juros sejam creditados aos sócios e acionistas em vez de pagos e houver algum tipo de remuneração no período compreendido entre a data do crédito e a do efetivo pagamento (juros sobre juros), essa remuneração é equiparada a uma aplicação financeira de renda fixa e sobre seu valor incide imposto de renda na fonte à alíquota de 20%.

Para a Receita Federal do Brasil os juros pagos deverão ser registrados como despesas, afetando o resultado do exercício, entretanto para a CVM os juros pagos não poderão afetar o resultado e sim ser distribuídos a partir da conta Lucros ou Prejuízos acumulados.

Lançamento (para a CVM):

Lucros Acumulados

a Juros sobre o Capital Próprio a Pagar

Exemplo: A Companhia XYZ, antes do encerramento do exercício social, tinha um Ativo Total de R$ 200.000,00 e a seguinte situação de suas fontes de capital: Capital de terceiros de 40%, Capital social integralizado de 50% e Lucros Acumulados de 10%. No encerramento do exercício foi apurado um lucro líquido de R$ 8.000,00. Sabendo que a taxa de juros de longo prazo (TJLP) é de 12%, o valor de juros sobre o capital próprio, em reais, será:

a) 4.000,00.

b) 10.000,00.

c) 14.400,00.

d) 18.000,00.

e) 20.000,00.

Ativo Total = 200.000 = Capital de Terceiros (PC + PNC LP) + Capital Próprio (PL)

Capital de Terceiros = 40% x Ativo Total = 80.000

Patrimônio Líquido

Capital Social Integralizado = 50% x Ativo Total = 100.000

Lucros Acumulados = 10% x Ativo Total = 20.000

Lucro Líquido = 8.000

Cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio:

Limites a serem considerados:

O valor da remuneração sobre o capital próprio é limitado à aplicação da TJLP sobre o montante do PL subtraído do saldo da Reserva de Reavaliação, salvo se esta tiver sido adicionada às bases de cálculo do IR e da CSLL.

O valor apurado é limitado ao maior valor entre:

Limite 1) 50% do lucro líquido do exercício antes da provisão do IR e CSLL e da dedução dos referidos juros;

Limite 2) 50% dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros de períodos

anteriores.

Limite:
Valor apurado: TJLP x PL = 12% x 120.000 = 14.400
Limite 1 = 50% x Lucro Líquido = 50% x 8.000 = 4.000
Limite 2 = 50% x Lucros Acumulados = 50% x 20.000 = 10.000

Logo, como Limite 2 < Valor Apurado
Juros sobre o Capital Próprio = Limite 2 = 10.000
A alternativa "b" é a correta.

Já caiu em prova!

(Ciências Contábeis-BNDES-2008-Cesgranrio) A Deliberação CVM nº 207/96, de 13/12/96, estabelece que as companhias de capital aberto, ao pagarem juros sobre o capital próprio, devem elaborar uma nota explicativa às demonstrações financeiras e às informações trimestrais, onde deverão ser informados os critérios utilizados para determinação desses juros, as políticas adotadas para sua distribuição, o montante do Imposto de Renda incidente e, quando aplicável, os seus efeitos sobre os dividendos obrigatórios.
A mesma Deliberação estabelece, também, que, caso a companhia opte, para atender à legislação tributária, por contabilizar os juros pagos ou creditados como despesa financeira, deverá

a) emitir nota explicativa própria para informar o valor dos juros sobre o capital próprio e a conta ou contas patrimoniais utilizadas para registrar tais valores.
b) evidenciar o valor dos juros pagos ou creditados, em conta específica da Demonstração do Resultado, em linha própria das Despesas Financeiras Líquidas.
c) reverter o valor e o registro contábil anteriormente feito, mediante crédito na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.
d) reverter o valor nos registros mercantis, evidenciando o mesmo na última linha da Demonstração do Resultado, antes do saldo da conta do Lucro Líquido.
e) reverter o valor nos registros mercantis, evidenciando o mesmo na Demonstração do Resultado, em linha própria de Outras Despesas Operacionais.

Questão específica sobre a Deliberação CVM nº 207/96, de 13/12/1996, que dispõe sobre a contabilização dos juros sobre o capital próprio. Vamos relembrar os principais conceitos:

– Os **juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio**, na forma do art. 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser **contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados**, **sem afetar o resultado do exercício**.
– Caso a companhia opte, para fins de **atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação.**
– **A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício.**

A alternativa "d" é a correta.

8.2.16. Demonstração do Resultado Abrangente

Esse é um assunto que surgiu com as alterações da Lei das S.A. e o processo de convergência com as normas internacionais (está previsto do CPC 26 (R1) Apresentação das Demonstrações Contábeis).

O Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, determina a adoção de duas demonstrações: a do **resultado** e a do **resultado abrangente**.

A entidade deve apresentar todos os itens de receita e despesa realizados no período dentro da tradicional DRE.

As demais variações do patrimônio Líquido (reservas de reavaliação, certos ajustes de instrumentos financeiros, variações cambiais de instrumentos no exterior e outros), que poderão transitar no futuro pelo resultado do período ou irem direto para Lucros ou Prejuízos Acumulados, são apresentadas como **Outros Resultados Abrangentes** dentro da **Demonstração do Resultado Abrangente (DRA)** do período.

A DRA corresponde à soma do resultado do período com os outros resultados abrangentes. Ela não faz parte do conjunto de demonstrações contábeis exigido pela Lei Societária, porém foi incluída pelo CPC em decorrência das mudanças advindas da convergência às normas internacionais.

O resultado abrangente é a **mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não são derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários**, ou seja, é o resultado do exercício acrescido de ganhos ou perdas que eram reconhecidos direta e temporariamente na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

A demonstração do resultado abrangente começa com o resultado líquido e inclui os outros resultados abrangentes, que correspondem às mutações do patrimônio líquido que não representam receitas e despesas realizadas **pelo princípio da competência, ou seja, poderão causar variações em períodos subsequentes.**

Outros resultados abrangentes compreendem itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação) que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações emitidos pelo CPC. Os componentes dos outros resultados abrangentes incluem:

- variações na reserva de reavaliação quando permitidas legalmente;
- ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício definido reconhecidos;
- ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior;
- ajuste de avaliação patrimonial relativo aos ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda;
- ajuste de avaliação patrimonial relativo à efetiva parcela de ganhos ou perdas de instrumentos de hedge em hedge de fluxo de caixa.

Exemplo: A empresa J4M2 efetuou um ajuste a valor justo de suas ações da Petrobras disponíveis para venda, no valor de R$ 10.000,00 (o ajuste). Com isso, o lançamento seria:

Débito: Ações da Petrobras (Ativo Circulante) 10.000
Crédito: Ajustes de Avaliação Patrimonial (Patrimônio Líquido) 10.000

Esse ajuste a valor justo, reconhecido diretamente em conta do Patrimônio Líquido, representa um resultado abrangente que transitará pelo resultado quando as ações forem vendidas.

Já caiu em prova!

(Técnico de Apoio Especializado/Controle Interno–Cargo 47–Ministério Público da União–2010–Cespe)

1. Atualmente, a demonstração do resultado abrangente (DRA) apresenta o resultado do exercício acrescido de ganhos ou perdas, que eram reconhecidos direta e temporariamente na demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL); dessa forma, a DRA é evidenciada tanto separadamente como dentro da DMPL.

O item está correto.

2. A atual legislação societária determina que as despesas sejam evidenciadas de acordo com a natureza da despesa.

As despesas devem ser subclassificadas a fim de destacar componentes do desempenho que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou de perda e previsibilidade. Essa análise dever ser proporcionada em uma das duas formas descritas a seguir, obedecidas as disposições legais.

Método da natureza da despesa: as despesas são agregadas na demonstração do resultado de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, despesas com transporte, benefícios aos empregados e despesas de publicidade), não sendo realocados entre as várias funções dentro da entidade.

Exemplo:

Receitas	X
Outras Receitas	X
Variação do estoque de produtos acabados e em elaboração	X
Consumo de matérias-primas e materiais	X
Despesa com benefícios a empregados	X
Depreciações e amortizações	X
Outras despesas	X
Total da despesa	(X)
Resultado antes dos tributos	X

Método da função da despesa ou do "custo dos produtos e serviços vendidos": classifica-se as despesas de acordo com a sua função como parte do custo dos produtos ou serviços vendidos ou, por exemplo, das despesas de distribuição ou das atividades administrativas. É o método previsto na Lei da S.A.

Exemplo:

Receitas	X
Custo dos produtos e serviços vendidos	(X)
Lucro bruto	X
Outras receitas	X
Despesas de vendas	(X)
Despesas administrativas	(X)
Outras despesas	(X)
Resultado antes dos tributos	X

Esclarecendo:

Método da Natureza da Despesa: utiliza como elemento agregador das despesas a sua natureza. Se são despesas com depreciação, são diferentes das despesas com transporte, que são diferentes das despesas com energia, que são diferentes do consumo de materiais diretos e assim vai.

Método da Função: o elemento agregador, nesse caso é a função. Ou seja, todas as despesas de vendas estarão juntas (despesas com comissão de vendedores, frete a cargo do vendedor, etc), todas as despesas administrativas estarão juntas (salários, FGTS, décimo terceiro, hora extra etc.), e assim por diante.

A atual legislação societária determina que as despesas sejam evidenciadas de acordo com a função da despesa.

Demonstração do Resultado do Exercício

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

III – as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

O item está errado.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Apoio Especializado-TJ/ES-2011-Cespe) Certas mutações que afetam o patrimônio líquido não são reconhecidas na demonstração do resultado do exercício e constituem outros resultados abrangentes, objeto de uma nova demonstração contábil. É o caso da realização da reserva de reavaliação, que deve ser transferida para reserva de retenção de lucros ou compensada com prejuízos acumulados. O item está certo.

8.3. Importante para a Prova

1. Estrutura da DRE

Receita Bruta de Vendas ou Receita Operacional Bruta
(-) Deduções da Receita Bruta
(-) Devoluções de Vendas
(-) Abatimentos sobre Vendas
(-) Descontos Incondicionais Concedidos
(-) ISS sobre Vendas
(-) ICMS sobre Vendas
(-) PIS e Cofins sobre Vendas
(=) Receita Líquida de Vendas ou Receita Operacional Líquida
(-) Custo das Mercadorias/Produtos Vendidos/Serviços Prestados
(=) Resultado Operacional Bruto
(-) Despesas c/ Vendas
(-) Despesas Gerais e Administrativas
(-) Outras Despesas Operacionais
(+) Outras Receitas Operacionais
(-) Despesas Financeiras
(+) Receitas Financeiras
(+) Outras Receitas
(-) Outras Despesas
(=) Resultado Operacional Líquido
(-) CSLL ou Despesa com Provisão para CSLL
(=) Resultado do Exercício antes do Imposto de Renda
(-) Despesa c/ Provisão do Imposto de Renda
(=) Resultado do Exercício após o Imposto de Renda
(-) Despesa c/ Participações Societárias sobre o Lucro
Participações de **D**ebêntures
Participações de **E**mpregados
Participações de **A**dministradores
Participações de **P**artes Beneficiárias
Fundos de Assistência e Previdência de Empregados
(=) Resultado Líquido do Exercício
Lucro/Prejuízo Líquido por Ação

2. Apuração do Resultado do Exercício

2.1 – Levantamento do 1º balancete de verificação

Total dos saldos devedores = Total dos saldos credores (contas patrimoniais e de resultado)

2.2 – Ajustes

Decorrem do Princípio da Competência
(provisões, depreciações, despesas e receitas antecipadas etc.)

2.3 – Apuração do Resultado Operacional Bruto (Lucro ou Prejuízo Bruto)

Receita Líquida de Vendas
(-) CMV
Resultado Operacional Bruto

2.4 – Apuração do Resultado Operacional Líquido (Lucro ou Prejuízo Operacional)

Resultado Operacional Bruto
(-) Despesas Operacionais
(+) Receitas Operacionais
Resultado Operacional Líquido

2.5 – Cálculo da CSLL e do IR

Resultado Operacional Líquido
(-) Despesa com Provisão para CSLL
Resultado do Exercício antes do IR
(-) Despesa com Provisão para IR
Resultado do Exercício após o IR

2.6 – Cálculo das participações estatutárias

Debêntures
Empregados
Administradores
Partes Beneficiárias
Fundos de Assistência e Previdência de Empregados

O cálculo é feito nesta ordem, e cada participação reduz a base de cálculo da participação seguinte.

ATENÇÃO!! → Os prejuízos acumulados porventura existentes reduzem a base de cálculo das participações.

2.7 – Apuração do Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício

Resultado do Exercício após o IR
(-) Participações Estatutárias
Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício

O resultado do exercício é transferido para a conta Lucros Acumulados, se houver lucro, ou Prejuízos Acumulados, se houver prejuízo.

No caso de lucro do período, deverá integralmente ser destinado a reservas ou

dividendos. Se for um prejuízo, poderá permanecer no PL, como prejuízos acumulados.

<u>2.8 – Destinações do Lucro Líquido</u>

Antes das destinações, devem-se compensar eventuais prejuízos acumulados. Contudo, eventuais lucros acumulados não devem ser somados.

Possíveis destinações:
Reserva Legal
Demais Reservas de Lucros
Dividendos
Aumento do Capital Social

<u>2.9 – Levantamento do 2º balancete de verificação</u>

Total dos saldos devedores = Total dos saldos credores
(somente contas patrimoniais)

2.10 – Juros sobre o Capital Próprio

Para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1996, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, os juros pagos ou creditados individualmente ao titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitadas à variação *pro rata* dia da Taxa de Juros Longo Prazo – TJLP.

O valor dos juros pagos ou creditados para efeito de dedutibilidade como despesa financeira não poderá exceder, a 50% (cinquenta por cento) do maior entre os seguintes valores:

- **do lucro líquido correspondente ao período de apuração (trimestral ou anual) do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou**
- **dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros de períodos anteriores.**

A entidade deve apresentar todos os itens de receita e despesa realizados no período dentro da tradicional DRE. As demais variações do patrimônio Líquido (reservas de reavaliação, certos ajustes de instrumentos financeiros, variações cambiais de instrumentos no exterior e outros), que poderão transitar no futuro pelo resultado do período ou irem direto para Lucros ou Prejuízos Acumulados, são apresentadas como Outros Resultados Abrangentes dentro da Demonstração do Resultado Abrangente (DRA) do período.

Capítulo 9

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) e Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

9.1. Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as **mutações nos resultados acumulados da entidade**, ou seja, evidenciar as destinações do resultado do exercício e, consequentemente, as alterações ocorridas ao longo do exercício na conta "Lucros Acumulados" ou "Prejuízos Acumulados".

Nota:

Conta "Prejuízos Acumulados" → com a publicação da Lei nº 11.638/2007, houve a extinção da conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados", que passou a ser denominada "Prejuízos Acumulados". Além disso, de acordo com a Lei nº 10.303/2001, o lucro do período, que não for distribuído para reservas ou dividendos, também deverá ser distribuído como dividendos. Por essa razão, nunca haverá "Lucros Acumulados" nessa conta.

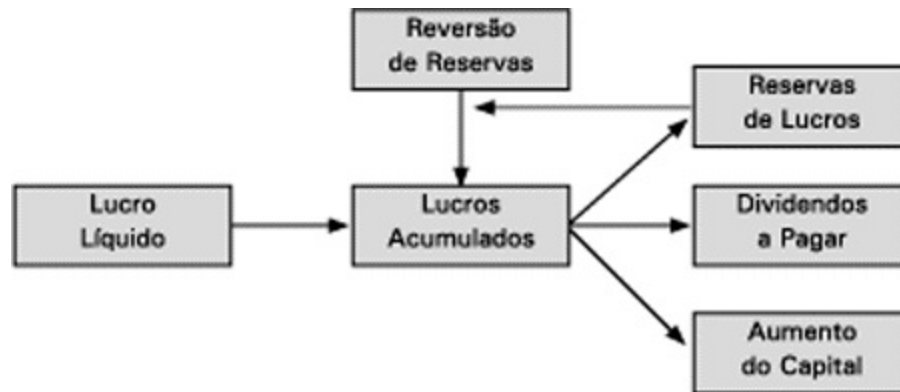
Contudo, de acordo com os itens 42 e 43 da Deliberação CVM nº 565, de 17/12/2008, reproduzidos abaixo, a conta "Lucros Acumulados" continuará nos planos de contas, continuará a ser utilizada para receber o resultado do exercício, as reversões de determinadas reservas, os ajustes de exercícios anteriores, para distribuir os resultados nas suas várias formas e destinar valores para reservas de lucros.

> [...] a conta "Lucros Acumulados" continuará nos planos de contas, e o uso continuará a ser feito para receber o resultado do exercício, as reversões de determinadas reservas e os ajustes de exercícios anteriores, para distribuir os resultados nas suas várias formas e destinar valores para reservas de lucros.

Ou seja, a conta "Lucros Acumulados" é uma conta transitória que deve estar zerada ao final do exercício.

Deliberação CVM nº 565, de 17/12/2008:

> 42. Segundo a Lei das S.A., conforme modificação introduzida pela Lei no 11.638/2007, o lucro líquido do exercício deve ser integralmente destinado de acordo com os fundamentos contidos no art. 193 a 197 da Lei das S.A. A referida Lei não eliminou a conta de lucros acumulados nem a demonstração de sua movimentação, que devem ser apresentadas como parte da demonstração das mutações do Patrimônio Líquido. Essa conta, entretanto, tem natureza absolutamente transitória e deve ser utilizada para a transferência do lucro apurado no período, contrapartida das reversões das reservas de lucros e para as destinações do lucro.
>
> Art. 43. Na elaboração das demonstrações contábeis ao término do exercício social em que adotar pela primeira vez a Lei no 11.638/2007, a administração da entidade deve propor a destinação de eventuais saldos de lucros acumulados existentes.

Caso o resultado do exercício seja negativo, esse valor será transferido para a conta "Prejuízos Acumulados", aumentando o seu saldo devedor. Caso o resultado do exercício seja positivo, haverá Lucro Líquido no período, que será distribuído da seguinte maneira:

Ou seja, o lucro do período será transferido para a conta Lucros Acumulados, quando, então, será distribuído para as Reservas de Lucros, sendo a Reserva Legal a única obrigatória às sociedades anônimas. Além disso, haverá distribuição de dividendos e também poderá haver distribuição dos lucros para aumento do Capital Social. A parcela remanescente dos Lucros Acumulados deverá ser distribuída como dividendos, em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 10.303/2001 à Lei das S.A. Com isso, a conta "Lucros Acumulados" terminará com saldo zero.

Entretanto, de acordo com o § 3º do art. 202 da Lei nº 6.404/1976, a assembleia geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar uma distribuição de dividendo inferior ao obrigatório, nos termos desse artigo, ou à retenção de todo o Lucro Líquido, nas companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações.

De acordo com o parágrafo único do art. 189 e o inciso I do art. 200 da Lei das S.A., o prejuízo do exercício será absorvido pelos:

1. Lucros Acumulados – obrigatório (*);
2. Reservas de Lucros – obrigatório;
3. Reserva Legal (também é reserva de lucros) - obrigatório;

(nesta ordem)

4. Reservas de Capital – facultativo (podem ser utilizadas para absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros)

(*) Como a conta "Lucros Acumulados" deve ter seu saldo zerado ao final do período, na verdade, o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelas reservas de lucros, deixando a reserva legal por último.

Exemplo:

A Cia. J4M2, cujas contas do Patrimônio Líquido estão dispostas a seguir (saldo inicial), apurou prejuízo no período de R$ 50.000,00. Determine os saldos finais das contas

representativas do Patrimônio Líquido.

Patrimônio Líquido (Saldo Inicial)

Capital Social = R$ 200.000,00

Reserva Legal = R$ 10.000,00

Reservas Estatutárias = R$ 20.000,00

Reservas de Contingências = R$ 20.000,00

Lucros Acumulados = R$ 6.000,00

Compensação de Prejuízos:

1. Lucros Acumulados = 6.000
2. Reservas Estatutárias = 20.000
3. Reservas de Contingências = 20.000
4. Reserva Legal = 4.000

Total = 50.000

Patrimônio Líquido (Saldo Final)

Capital Social = R$ 200.000,00

Reserva Legal = R$ 6.000,00

9.1.1. Conteúdo e Estrutura

A demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados discriminará:

a) o saldo no início do período;

b) os ajustes de exercícios anteriores;

c) as reversões de reservas;

d) a parcela correspondente à realização de reavaliação líquida do efeito dos impostos correspondentes;

e) o resultado líquido do período;

f) as compensações de prejuízos;

g) as destinações do Lucro Líquido do período;

h) os lucros distribuídos;

i) as parcelas de lucros, incorporadas ao capital;

j) o saldo no final do período.

Os ajustes dos exercícios anteriores são apenas os decorrentes de efeito da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

A demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do Capital Social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do Patrimônio Líquido, se elaborada e publicada pela companhia. Ou seja, a entidade que elaborar a demonstração das mutações do Patrimônio Líquido, nela incluirá a

demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Saldo do Início do Período
(+) ou (-) Ajustes de Exercícios Anteriores
(+) Reversões de Reservas de Lucros no Exercício
(+) Realização de Reservas de Reavaliação (*1)
(+) Lucro ou (-) Prejuízo Líquido do Exercício
(-) Transferências para Reservas de Lucros
(-) Dividendos Propostos (e o dividendo por ação do Capital Social)
(-) Parcela dos Lucros incorporada ao Capital Social
(-) Dividendos Intermediários (antecipados) (*2)
Saldo do Fim do Período

(*1) Revogado pela Lei nº 11.638/2007.

(*2) A companhia poderá, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda o montante das reservas de capital.

O estatuto poderá autorizar os órgãos de administração a declarar dividendos intermediários à conta de Lucros Acumulados ou de Reservas de Lucros existentes no último balanço anual ou semestral.

Dividendos Intermediários ou Antecipados → podem ser um dos itens a deduzir da DLPA ou podem ser considerados uma conta retificadora do Patrimônio Líquido.

I – Deduzidos da DLPA:

Lucros Acumulados
a Caixa

II – Retificadora do PL:

Dividendos Antecipados
a Caixa

Exemplo:

A Cia. J4M2, em 31/12/2003, possui um Capital Social com 2.000 ações ordinárias. Suponha que a DLPA do período seja demonstrada conforme a seguir:

Saldo Inicial (31/1/2003)	10.000	
(+) Ajustes de Exercícios Anteriores	5.000	
(+) Reversão de Reservas para Contingências	5.000	
(+) Lucro Líquido do Exercício	60.000	
(-) Transferência para Reservas		
(-) Reserva Legal = 5% x 60.000	(3.000)	
(-) Reserva Estatutária	(3.000)	
(-) Reserva Orçamentária	(4.000)	(10.000)

(-) Dividendos (R$ 2,00 por ação) (4.000)
(-) Parcela Incorporada ao Capital (6.000)
Saldo Final (31/12/2003) 60.000

Suponha que, no exercício de 2004, a empresa tenha um prejuízo líquido de R$ 80.000,00. Desse modo, sua DLPA, em 31/12/2004, seria:

Saldo Inicial (31/1/2004)	60.000
(-) Prejuízo Líquido do Exercício	(80.000)
(+) Reversão da Reserva Estatutária	3.000
(+) Reversão da Reserva Orçamentária	4.000
(+) Reversão da Reserva Legal	3.000
Saldo Final (31/12/2004)	(10.000)

9.1.1.1. Saldo Inicial

Valor do saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados no encerramento do último exercício social.

Lucros Acumulados → Saldo Credor (ver nota)

Prejuízos Acumulados → Saldo Devedor

Nota: Após as alterações da Lei nº 11.638/2007, o saldo da conta Lucros Acumulados ao final de um período e, consequentemente, no início do período seguinte será zero.

9.1.1.2. Ajustes de Exercícios Anteriores

– Mudança de critério contábil.
– Retificação de erros cometidos em exercícios anteriores, desde que os ajustes não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Exemplo:

A Comercial Aurora Ltda., até 31/12/X1, contabilizou suas operações sob a ótica do regime de caixa. A partir de janeiro de X2, a empresa passou a contabilizar suas operações sob a ótica do regime de competência. Dessa forma, a empresa deverá contabilizar, em janeiro de X2, os salários de dezembro de X1, os quais foram pagos com cheque no dia 5/1/X2, debitando a conta:

a) Salários a Pagar;
b) Despesas de Salários;
c) Resultado do Exercício;
d) Despesas Eventuais;
e) Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Como houve uma mudança de critério contábil, visto que a empresa passou do regime de caixa para o regime de competência, teremos:

I – 31/12/X1: não foi realizado lançamento, pois, pelo regime de caixa, a despesa só seria contabilizada em X2 (saída do dinheiro do caixa);

II – janeiro de X2: como não houve lançamento em dezembro de X2, não há saldo na conta "Salários a Pagar". Além disso, não é possível debitar a conta "Despesas de Salários", pois,

pelo regime de competência, essa despesa é de dezembro de X1. Logo, o lançamento seria:

Lucros Acumulados

a Bancos Conta Movimento

Gabarito: E

Exemplo:

Na realização de uma auditoria na Cia. Lunar, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, foi constatado que, no exercício anterior, a depreciação de bens do Ativo Imobilizado foi super avaliada em R$ 2.300,00. Dessa forma, o lançamento de ajuste a ser feito no exercício atual deverá ser:

Lançamento (erro imputável a exercício anterior):

Depreciação Acumulada

a Lucros Acumulados 2.300

9.1.1.3. Reversões de Reservas de Lucros

A contrapartida para a reversão da reserva de lucros será a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados ou a conta Capital Social, caso ocorra aumento de capital por deliberação da assembleia geral.

I – Constituição das Reservas de Lucros:

Lucros Acumulados

a Reservas de Lucros

II – Reversão das Reservas de Lucros:

Reservas de Lucros

a Lucros Acumulados

III – Aumento de Capital Social com Reservas de Lucros: o registro contábil correspondente ao aumento do Capital Social mediante aproveitamento de reservas é realizado mediante a transferências do(s) valor(es) correspondentes à conta de Capital Social.

Reservas de Lucros

a Capital Social

Normalmente, são revertidas as reservas para contingências e a de lucros a realizar. Também podem sofrer reversões as reservas de retenção de lucros e a parcela não utilizada das reservas estatutárias. A reserva legal só pode sofrer reversão em virtude de erro na sua constituição.

9.1.1.4. Lucro/Prejuízo Líquido do Exercício

I – Resultado do Exercício > 0 → Lucro Líquido do Exercício

Resultado do Exercício

a Lucros Acumulados

II – Resultado do Exercício < 0 → Prejuízo Líquido do Exercício
Prejuízos Acumulados
a Resultado do Exercício

9.1.1.5. Transferências para Reservas – foram estudadas no Capítulo 6 – Balanço Patrimonial e Critérios de Avaliação

– Reserva Legal;
– Reservas Estatutárias;
– Reservas para Contingências;
– Reserva de Incentivos Fiscais (criada pela Lei nº 11.638/2007);
– Reserva de Retenção de Lucros;
– Reserva de Lucros a Realizar;
– Reserva Especial de Dividendo Obrigatório Não Distribuído.
– Reserva Específica de Prêmio na Emissão de Debêntures (MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009).

9.1.1.6. Dividendos

Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se esse for omisso, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

– metade do Lucro Líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

a) importância destinada à constituição da reserva legal;

b) importância destinada à formação da reserva para contingências e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores.

Memorize para a prova: Dividendo Obrigatório (estatuto omisso).

Lucro Líquido do Exercício
(-) Prejuízos Acumulados (se houver)
(-) Importância Destinada à Reserva Legal
(-) Importância Destinada à Reserva para Contingências
(+) Reversão de Reservas para Contingências
(-) Import. Dest. à Res. de Incentivos Fiscais (criada pela Lei nº 11.638/2007)
<u>(-) Import. Dest. à Res. Específica de Prêmio na Emissão de Debêntures (criada pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009)</u>
Lucro Líquido Ajustado

Dividendo Obrigatório = 50% x Lucro Líquido Ajustado.

O pagamento do dividendo obrigatório poderá ser limitado ao montante do Lucro

Líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar. Os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.

Os dividendos podem ser pagos à conta do Lucro Líquido do exercício, dos Lucros Acumulados, das Reservas de Lucros, ou ainda, no caso das ações preferenciais que possuírem prioridade na distribuição do dividendo cumulativo, à conta das reservas de capital (exceto correção monetária do capital realizado), quando não houver lucro no exercício ou quando esse for insuficiente para o pagamento de tais dividendos.

O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro, do Capital Social ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

Quando o estatuto for omisso e a assembleia geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do Lucro Líquido ajustado.

Estatuto → Dividendo Obrigatório ≥ 25%.

O dividendo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia geral ordinária a incompatibilidade dele com a situação financeira da companhia.

O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários uma exposição justificativa da informação transmitida à assembleia geral, dentro de 5 (cinco) dias da realização dessa. **Os lucros que deixarem de ser distribuídos serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo, assim que o permitir a situação financeira da companhia (Reserva Especial de Dividendo Obrigatório Não Distribuído).**

Os lucros não destinados à Reserva Legal, às Reservas Estatutárias, às Reservas para Contingências, à Reserva de Incentivos Fiscais, à Reserva de Retenção de Lucros e à Reserva de Lucros a Realizar deverão ser distribuídos como dividendos.

Lançamentos:

I – Dividendos distribuídos:

Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)
a Dividendos a Distribuir ou a Pagar (Passivo Circulante)

II – Dividendos pagos:

Dividendos a Distribuir ou a Pagar (Passivo Circulante)
a Caixa (Ativo Circulante)

Exemplo:

A empresa Kaprisma S.A. apurou as seguintes informações em relação ao exercício social encerrado em 31/12/2006:

- Lucro Líquido do Exercício = R$ 40.000,00
- Lucro em vendas a prazo, cujas duplicatas a receber têm vencimento no exercício de 2008 = R$ 18.100,00
- Receita de Equivalência Patrimonial = R$ 9.800,00

No encerramento do exercício, além da Reserva de Lucros a Realizar, houve as seguintes destinações do Lucro Líquido:

- Reserva Legal = R$ 2.000,00
- Reserva Estatutária = R$ 2.500,00
- Reserva para Contingências = R$ 5.000,00
- Reserva Orçamentária = R$ 6.000,00

Houve também, no encerramento do exercício de 2006, reversão de Reserva para Contingências no valor de R$ 2.000,00. O valor da Reserva de Lucros a Realizar, sabendo-se que foi constituída pelo seu valor máximo e que o estatuto foi omisso em relação à determinação do dividendo obrigatório, é de:

I – Determinação do Dividendo Mínimo Obrigatório:

Lucro Líquido do Exercício	40.000
(-) Reserva Legal	(2.000)
(-) Reserva para Contingências	(5.000)
(+) Reversão de Res. de Contingências	2.000
Base de Cálculo do Dividendo Obrigatório	35.000 (Lucro Líquido Ajustado)

Dividendo Mínimo Obrigatório = 50% x 35.000 = 17.500

II – Cálculo da Parcela do Lucro Não Realizada:

Parcela do Lucro Não Realizada = 18.100 + 9.800 = 27.900

Lucro em vendas a prazo, cujas duplicatas a receber têm vencimento no exercício de 2008 = R$ 18.100,00

Receita de Equivalência Patrimonial = R$ 9.800,00

III – Cálculo da Parcela Realizada do Lucro:

Parcela Realizada do Lucro = 40.000 – 27.900 = 12.100

IV – Cálculo da Reserva de Lucros a Realizar:

Dividendos a Pagar (Saldo Parcial) = Parcela Realizada do Lucro = 12.100

Reserva de Lucros a Realizar = Dividendo Obrigatório – Dividendos a Pagar (Saldo Parcial);

Reserva de Lucros a Realizar = 17.500 – 12.100 = 5.400

Exemplo:

Considerando os dados do exemplo anterior, o saldo final (após a apuração do resultado do exercício) da conta "Dividendos a Pagar", sabendo-se que o saldo dessa conta, no início do exercício, era nulo e que a "Reservas de Lucros a Realizar" foi constituída pelo seu valor máximo, é de:

Lucro Líquido do Exercício	40.000
(+) Reversão de Reserva para Contingências	2.000
(-) Reserva Legal	(2.000)
(-) Reserva Estatutária	(2.500)
(-) Reserva para Contingências	(5.000)
(-) Reserva Orçamentária	(6.000)
(-) Reserva de Lucros a Realizar	(5.400)
(-) Dividendos a Pagar (Saldo Parcial)	(12.100)
Saldo Transitório de Lucros Acumulados	9.000

De acordo com a Lei nº 6.404/1976, os lucros não destinados às Reservas de Lucros (Legal, Estatutária, Contingências, Incentivos Fiscais, Orçamentária e Lucros a Realizar) DEVERÃO ser distribuídos como dividendos.

> Art. 202, § 6o. Os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos. (Incluído pela Lei no 10.303, de 2001.)

Dividendos a Pagar (Saldo Final) = 12.100 + 9.000 = 21.100.

Exemplo:

Ainda considerando os dados do exemplo anterior, o saldo final (após a apuração do resultado do exercício) da conta "Dividendos a Pagar", sabendo-se que, no início do exercício, era nulo e que não será constituída a "Reserva de Lucros a Realizar", é de:

Não será constituída a "Reserva de Lucros a Realizar".

Lucro Líquido do Exercício	40.000
(+) Reversão de Reserva para Contingências	2.000
(-) Reserva Legal	(2.000)
(-) Reserva Estatutária	(2.500)
(-) Reserva para Contingências	(5.000)
(-) Reserva Orçamentária	(6.000)
(-) Dividendos Obrigatórios	(17.500)
Saldo Transitório de Lucros Acumulados	9.000

Dividendos a Pagar (Saldo Final) = 17.500 + 9.000 = 26.500.

Finalmente, de acordo com o § 2º do art. 197 da Lei da S.A., **a Reserva de Lucros a Realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório ou para**

compensação de prejuízos.

Nota: Dividendos – Possibilidades de Aplicação.

Hipótese 1:

Momento 1: na constituição da companhia, o estatuto era omisso; e

Momento 2: o estatuto continua omisso atualmente.

Procedimento: Dividendo Mínimo Obrigatório = 50% x Lucro Líquido Ajustado.

Hipótese 2:

Momento 1: na constituição da companhia, o estatuto era omisso; e

Momento 2: a assembleia se reuniu e definiu o método de cálculo dos dividendos.

Procedimento: o método de cálculo estabelecido deve ser tal que os dividendos distribuídos não podem ser menores que 25% x Lucro Líquido Ajustado.

Hipótese 3:

Momento 1: na constituição da companhia, o estatuto já define o método de cálculo dos dividendos.

Procedimento: não há limite mínimo previsto em lei.

Já caiu em prova!

(Analista–Área Administrativa–MPU-2007–FCC) O estatuto da Cia. Valinhos é omisso com relação ao pagamento de dividendos. Sabe-se que:

Lucro líquido do exercício em 2005 .... 730.000,00
Reserva legal-saldo em 31/12/2004...................118.900,00
Capital Social da companhia em 31/12/2005 .... 800.000,00

Levando em conta apenas estas informações, o dividendo obrigatório a ser distribuído pela companhia, seguindo estritamente o disposto na Lei das Sociedades por Ações, corresponde, em R$, a:

a) 365.000,00.
b) 346.750,00.
c) 260.065,00.
d) 182.500,00.
e) 173.375,00.

I – Cálculo da constituição da Reserva Legal:

Limite Obrigatório = 20% x Capital Social = 20% x 800.000 = 160.000

Reserva Legal = 5% x LLEx = 5% x 730.000 = 36.500

Saldo da Reserva Legal = 118.900 + 36.500 = 155.400 < 160.000 (ok)

II – Cálculo dos Dividendos:

Lucro Líquido do Exercício em 2005	730.000
(-) Constituição da Reserva Legal	(36.500)
Lucro Líquido Ajustado	693.500

Dividendos (Estatuto Omisso) = 50% x 693.500 = 346.750

A alternativa “b” é a correta.

Já caiu em prova!

(Analista de Controle Interno-Cargo 10-Ministério Público da União–2010-Cespe) O valor do dividendo adicional ao obrigatório deve ser debitado em lucros acumulados e creditado em dividendos a pagar (passivo circulante). Por isso, na demonstração das mutações do patrimônio líquido, esse fato aparece apenas reduzindo a conta de lucros acumulados.

A Lei nº 6.404/1976 determina a **distribuição de dividendo mínimo obrigatório** aos acionistas por meio do art. 202:

> Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omisso, a importância determinada de acordo com as seguintes normas...

Segundo as normas brasileiras de contabilidade, **os dividendos que forem declarados pela assembleia geral ou outro órgão competente, ou declarados e pagos**, de acordo com as formalidades previstas no estatuto social ou equivalente, **antes da data base das demonstrações contábeis, atendem aos requisitos de obrigação presente e, portanto, se não pagos devem figurar no passivo da entidade como uma obrigação**.

A questão que se coloca é se o dividendo mínimo obrigatório a que se refere o art. 202 da Lei nº 6.404/76 **atende à condição de obrigação presente na data das demonstrações contábeis**, uma vez que a assembleia dos sócios irá ainda deliberar sobre ele, posteriormente à data do balanço.

O dividendo mínimo obrigatório, determinado no estatuto ou contrato social da entidade ou, se omisso, a prevalência da obrigatoriedade de distribuir dividendo nos termos do art. 202 da Lei das S.A., representa um compromisso contratual (estatuto ou contrato social) ou legal (legislação societária) perante os sócios.

As normas brasileiras de contabilidade estabelecem que **um passivo deve ser reconhecido quando existe uma obrigação legal que faça com que a entidade não tenha outra alternativa realista senão liquidar essa obrigação**.

A assembleia dos sócios é soberana em suas deliberações quanto à distribuição de dividendos, podendo deliberar pelo pagamento de dividendos acima ou abaixo dos valores propostos pela administração.

Todavia, com relação ao dividendo mínimo obrigatório, tem limites muito estreitos para deliberar quanto ao seu não pagamento, sendo essas situações muito raras, em especial no caso das companhias abertas.

Devido a essas características especiais de nossa legislação, **considera-se que o dividendo mínimo obrigatório deva ser consignado como uma obrigação na data do encerramento do exercício social a que se referem as demonstrações contábeis**.

Mas e o dividendo adicional ao mínimo obrigatório contido em proposta da administração antes da data do balanço? Como deverá ser tratado?

Outra questão a ser avaliada relacionada ao tema é o requerimento da Lei das Sociedades

por Ações que consta no art. 176, § 3º:

> As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral.

A **parcela da proposta dos órgãos da administração à assembleia de sócios que exceder a esse mínimo obrigatório (dividendo adicional) deve ser mantida no patrimônio líquido, em conta específica, do tipo "dividendo adicional proposto", até a deliberação definitiva que vier a ser tomada pelos sócios**.

Afinal, esse dividendo adicional ao mínimo obrigatório não se caracteriza como obrigação presente na data do balanço, já que a assembleia dos sócios ou outro órgão competente poderá, não havendo qualquer restrição estatutária ou contratual, deliberar ou não pelo seu pagamento ou por pagamento por valor diferente do proposto.

Resumindo, dividendo obrigatório por lei ou estatuto é passivo já no Balanço, mas o distribuído adicionalmente só é passivo quando aprovado pelo órgão competente. O valor do **dividendo obrigatório** deve ser debitado em lucros acumulados e creditado em **dividendos a pagar**.

9.1.1.7. Dividendos por Ação

9.1.1.7.1. *T*ipos de Ações

As ações, conforme a natureza dos direitos ou vantagens que confiram a seus titulares, são **ordinárias, preferenciais ou de fruição**.

As ações ordinárias, companhia fechada, e as ações preferenciais, companhia aberta e fechada, poderão ser de uma ou mais classes.

9.1.1.7.1.1. Ações de *F*ruição

Correspondem às ações emitidas em substituição às ações amortizadas integralmente, as quais atribuem a seus titulares direitos estabelecidos no estatuto, normalmente dividendos, não representando parcela de capital e nem direito a voto.

Resgate: consiste no pagamento do valor das ações para retirá-las definitivamente de circulação, com redução ou não do Capital Social, mantendo o mesmo capital, será atribuído, quando for o caso, novo valor nominal às ações remanescentes.

Amortização: consiste na distribuição aos acionistas, a título de antecipação e sem redução do Capital Social, de quantias que lhes poderiam tocar em caso de liquidação da companhia.

Reembolso: é a operação pela qual, nos casos previstos em lei, a companhia paga aos acionistas dissidentes de deliberação da assembleia geral o valor de suas ações.

9.1.1.7.1.2. Ações Ordinárias

As ações ordinárias de companhia fechada, poderão ser de classes diversas, em função de:

- conversibilidade em ações preferenciais;
- exigência de nacionalidade brasileira do acionista; ou
- direito de voto, em separado, para o preenchimento de determinados cargos de órgãos administrativos.

A alteração do estatuto, na parte em que regula a diversidade de classes, se não for expressamente prevista e regulada, requererá a concordância de todos os titulares das ações atingidas.

9.1.1.7.1.3. Ações Preferenciais

As preferências ou vantagens das ações preferenciais podem consistir:

i. em prioridade na distribuição de dividendo, fixo ou mínimo;
ii. em prioridade no reembolso do capital, com prêmio ou sem; ou
iii. na acumulação das preferências e vantagens de que tratam os itens i e ii.

Independentemente do direito de receber ou não o valor de reembolso do capital com prêmio ou sem, as **ações preferenciais**, **sem direito de voto ou com restrição ao exercício desse direito, somente serão admitidas à negociação no mercado de valores mobiliários se a elas for atribuída, pelo menos, uma das seguintes preferências ou vantagens**:

- direito de participar do dividendo a ser distribuído, correspondente a, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido do exercício, calculado na forma do art. 202 da Lei das S.A. (**dividendo mínimo obrigatório**);
- prioridade no recebimento dos dividendos mencionados nesse inciso correspondente a, no mínimo, 3% (três por cento) do valor do patrimônio líquido da ação (**Dividendo Fixo**); e
- direito de participar **dos lucros distribuídos em igualdade de condições com as ordinárias, depois de a essas assegurado dividendo igual ao mínimo prioritário**; ou
- **direito ao recebimento de dividendo, por ação preferencial, pelo menos 10% (dez por cento) maior do que o atribuído a cada ação ordinária; ou**
- direito de serem incluídas na oferta pública de alienação de controle, assegurado o dividendo, pelo menos, igual ao das ações ordinárias.

Deverão constar no estatuto, com precisão e minúcia, outras preferências ou vantagens que sejam atribuídas aos acionistas sem direito a voto, ou com voto restrito, além das previstas nesse artigo na Lei das S.A.

Os dividendos, ainda que fixos ou cumulativos, não poderão ser distribuídos em prejuízo do capital social, salvo quando, em caso de liquidação da companhia, essa vantagem tiver sido expressamente assegurada.

ATENÇÃO!

Salvo disposição em contrário, no estatuto:

– o dividendo prioritário não é cumulativo;
– a ação com dividendo fixo não participa dos lucros remanescentes;
– ação com dividendo mínimo participa dos lucros distribuídos em igualdade de condições com as ordinárias, depois de a essas assegurado dividendo igual ao mínimo.

Salvo no caso de ações com dividendo fixo, o estatuto não pode excluir ou restringir o direito das ações preferenciais de participar dos aumentos de capital decorrentes da capitalização de reservas ou lucros.

Nota: o estatuto pode conferir às ações preferenciais, com prioridade na distribuição de dividendo cumulativo (essas ações não possuem direito a dividendo fixo e nem a dividendo mínimo), o direito de recebê-lo, no exercício em que o lucro for insuficiente, à conta das reservas de capital.

ATENÇÃO!

O número de ações preferenciais sem direito a voto, ou sujeitas a restrição no exercício desse direito, não pode ultrapassar 50% (cinquenta por cento) do total das ações emitidas.

Nas companhias objeto de desestatização, poderá ser criada ação preferencial de classe especial, de propriedade exclusiva do ente desestatizante, à qual o estatuto social poderá conferir os poderes que especificar, inclusive o poder de veto às deliberações da assembleia geral nas matérias que especificar.

9.1.1.7.1.4. Dividendos

Há três tipos de ações preferenciais:

- **Ações Preferenciais de dividendo fixo;**
- **Ações Preferenciais de dividendo mínimo;**
- **Ações Preferenciais de dividendo não fixo e não mínimo.**

Ou seja, há quatro tipos de dividendos:

1. **Dividendo fixo de ações preferenciais;**
2. **Dividendo mínimo de ações preferenciais;**
3. **Dividendos não fixos e não mínimos de ações preferenciais;**
4. **Dividendos de ações ordinárias.**

Ademais, de acordo com o art. 17 da Lei das S.A., salvo disposição em contrário no estatuto:

- **o dividendo prioritário não é cumulativo;**
- **a ação com dividendo fixo não participa dos lucros remanescentes;**
- **a ação com dividendo mínimo participa dos lucros distribuídos em igualdade de condições com as ações ordinárias, depois de a essas ser assegurado dividendo igual ao mínimo**.

Exemplo:

A empresa J4M2 deseja que suas ações preferenciais, sem direito a voto, sejam admitidas para negociação nas bolsas de valores. Dados:

Dividendos a Pagar = 30.000,00

Ações Ordinárias = 2.000

Ações Preferenciais (dividendo não prioritário) = 1.000

O dividendo preferencial deve ser 10% superior ao das ações ordinárias.

Calcule o valor dos dividendos distribuídos por tipo de ação:

D = Dividendo por ação ordinária

1,1 x D = Dividendo por ação preferencial

Dividendos Totais = D x 2.000 + 1,1 x D x 1.000 = 30.000 →

→ 3.100 x D = 30.000 → D = 9,68

Ou seja:

Dividendos por ação ordinária = R$ 9,68

Dividendos por ação preferencial = 1,1 x D = 1,1 x 9,68 = R$ 10,65

9.1.1.7.1.4.1. Dividendo Prioritário

Corresponde ao dividendo **fixo ou mínimo**. De acordo com a Lei das S.A., este tipo de dividendo não pode deixar de ser distribuído em virtude de qualquer outra destinação do lucro líquido do exercício, exceto pela constituição da Reserva Legal.

ATENÇÃO!

Mesmo que não ocorra lucro líquido no período ou esse lucro seja insuficiente, os dividendos prioritários deverão ser distribuídos, utilizando as contas de Lucros Acumulados ou de Reservas de Lucros (exceto as Reservas de Reavaliação, extintas pela Lei nº 11.638/2007, e a Reserva de Correção Monetária do Capital Social).

9.1.1.7.1.4.2. Dividendos Cumulativos

Corresponde aos dividendos não distribuídos de exercícios anteriores que vão se acumulando para distribuição futura.

9.1.1.7.1.4.3. Dividendos *F*ixos

São estabelecidos como uma determinada quantia em dinheiro ou representados por uma fórmula matemática (o resultado da fórmula determinará o valor do dividendo mínimo), ou seja, são **determinados independentemente do lucro obtido pela empresa**. Se o Lucro Líquido do exercício a ser distribuído pela empresa for igual ou menor que o montante dos dividendos fixos, todo o lucro do exercício deverá ser distribuído aos acionistas que possuam ações preferenciais. Entretanto, caso o montante do lucro líquido do exercício a ser distribuído seja maior que o montante dos dividendos fixos, os acionistas detentores de ações preferenciais devem receber o dividendo fixo (não terão direito a

receber qualquer outro dividendo) e o restante do lucro será distribuído aos possuidores de ações ordinárias ou transferido para as reservas de lucros, observadas as disposições da lei e do estatuto.

Dividendo fixo → calculado antes do:

– dividendo não fixo e não mínimo das ações preferenciais;

– dividendo das ações ordinárias; e

– dividendos mínimos de ações preferenciais.

Exemplo: A empresa J4M2 irá distribuir dividendos no valor de R$ 40.000,00. A composição do capital social da referida empresa é:

– Ações Ordinárias = 8.000

– Ações Preferenciais = 1.000 (dividendo fixo de 8,00 por ação)

Calcule os dividendos distribuídos por tipo de ação:

Dividendos a Pagar = 40.000

Dividendo de Ações Preferenciais = 8,00 x 1.000 = 8.000

Dividendo de Ações Ordinárias = 40.000 – 8.000 = 32.000

Dividendo por Ação Ordinária = 32.000/8.000 = 4,00

9.1.1.7.1.4.4. Dividendos Mínimos

Seguem o mesmo critério dos dividendos fixos quanto à determinação de seu montante (valor determinado ou fórmula matemática, **independentemente do lucro obtido pela empresa**).

Também seguem o mesmo critério em relação à destinação do lucro líquido do exercício quando esse for menor que o montante dos dividendos mínimos. Caso o montante do lucro líquido do exercício seja maior que o montante dos dividendos, também segue a metodologia dos dividendos fixos, exceto em relação aos lucros remanescentes. Nesse caso, a diferença em relação aos dividendos fixos é a seguinte: se os possuidores das ações ordinárias receberem dividendos iguais aos mínimos e ainda houver lucro a ser distribuído, o saldo será dividido proporcionalmente entre os acionistas com ações preferenciais e ordinárias.

Dividendos mínimos → participam dos lucros distribuídos em igualdade de condições com as ações ordinárias, após estar garantido o dividendo igual ao mínimo.

Exemplo:

A empresa J4M2 irá distribuir dividendos no valor de R$ 40.000,00. A composição do capital social da referida empresa é:

– Ações Ordinárias = 8.000

– Ações Preferenciais = 2.000 (dividendo mínimo de 3,00 por ação)

Calcule os dividendos distribuídos por tipo de ação:

Dividendos a Pagar = 40.000

Dividendo por Ação (Preferencial e Ordinária) = 40.000/10.000 = 4,00

Como o dividendo por ação é maior que o dividendo mínimo por ação preferencial, o dividendo de R$ 4,00 será distribuído igualmente para as ações ordinárias e preferenciais.

Suponha, agora, que o dividendo mínimo por ação preferencial fosse de R$ 5,00 por ação. Nesse caso, deve ser dada prioridade ao dividendo mínimo:

Dividendo Mínimo = 5,00 x 2.000 = 10.000 (Ações Preferenciais)

Dividendo por Ação Ordinária = (40.000 – 10.000)/8.000 = 30.000/8.000 = 3,75

Nota:

Dividendos Antecipados: os dividendos pagos antecipadamente em virtude do lucro do exercício, com base em balancete ou balanço intermediário, são registrados na conta “Dividendos Antecipados”, que é retificadora da conta “Lucros Acumulados” ou debitados diretamente nessa mesma conta.

Dividendos Antecipados (Patrimônio Líquido – Retificadora) ou Lucros Acumulados
a Caixa

9.1.1.8. Lucro Líquido por Ação

Lucro líquido destinado a cada ação do capital social.

Exemplo:

Considere os seguintes dados da empresa J4M2:

Lucro Líquido do Exercício = R$ 20.000,00

Ações Ordinárias = 4.000

Ações Preferenciais (dividendo fixo de R$ 6,00) = 1.000

Destinação do Lucro às Reservas de Lucros = R$ 10.000,00

Calcule o lucro líquido por tipo de ação do Capital Social:

Dividendos a Pagar = 20.000 – 10.000 = 10.000

Dividendos de Ações Preferenciais = 1.000 x 6,00 = 6.000

Dividendos de Ações Ordinárias = (10.000 – 6.000) = 4.000

Dividendo por Ação Ordinária = 4.000/4.000 = 1,00

Os R$ 10.000,00 destinados para as reservas de lucros deverão ser **distribuídos** igualmente por ação do capital social: 10.000/5.000 = R$ 2,00.

Lucro Líquido por Ação Preferencial = 6,00 + 2,00 = R$ 8,00

Lucro Líquido por Ação Ordinária = 1,00 + 2,00 = R$ 3,00

Já caiu em prova!

(AFC-STN-2005-Esaf) No balanço Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, na linha que indicar os dividendos propostos, deve ser informado o montante, em reais, do dividendo distribuído por ação do capital social. A empresa Cia. de Alimentação & Merendas tem capital formado de onze milhões de ações, das quais, um milhão

está em Tesouraria. Dessas ações, dois milhões são preferenciais classe A, com dividendo fixo de R$ 0,06 por ação; dois milhões são preferenciais classe B, com dividendo mínimo de R$ 0,12 por ação; e as restantes são ordinárias, inclusive, as que estão em Tesouraria. Considerando-se o caso da empresa supracitada, em que o valor total do dividendo proposto foi de R$ 920.000,00, na aludida demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, deve constar a seguinte informação:

a) Dividendos propostos (R$ 0,084 por ação do capital social) R$ 920.000,00.
b) Dividendos propostos (R$ 0,092 por ação do capital social) R$ 920.000,00.
c) Dividendos propostos (R$ 0,090 por ação preferencial e R$ 0,093 por ação ordinária) R$ 920.000,00.
d) Dividendos propostos (R$ 0,060 por ação preferencial classe A; R$ 0,120 por ação preferencial classe B; e R$ 0,093 por ação ordinária) R$ 920.000,00.
e) Dividendos propostos (R$ 0,060 por ação preferencial classe A; R$ 0,120 por ação preferencial classe B; R$ 0,080 por ação em Tesouraria e R$0,080 por ação ordinária) R$ 920.000,00.

Empresa: Cia. de Alimentação & Merendas
Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)

Capital Social: onze milhões de ações
– um milhão está em Tesouraria;
– dois milhões são preferenciais classe A, com dividendo fixo de R$ 0,06 por ação;
– dois milhões são preferenciais classe B, com dividendo mínimo de R$ 0,12 por ação;
– restantes são ordinárias, inclusive, as que estão em Tesouraria.

Valor total do dividendo = R$ 920.000,00

Dividendos propostos (DLPA) = ?

I – Ações em Tesouraria: não possuem direito a dividendos.

II – Cálculo do Dividendo por Ação do Capital Social:

Dividendo por Ação = 920.000/10.000.000 ações = R$ 0,092 por ação

Dividendo Fixo calculado antes dos:
– dividendos das ações preferenciais de dividendo não fixo e não mínimo;
– dividendos das ações ordinárias; e
– dividendos mínimos de ações preferenciais.

III – Cálculo do total dos dividendos fixos das ações preferenciais classe “A”:
Dividendo Fixo Total = 0,06 x 2.000.000 de ações = 120.000

IV – Cálculo do total dos dividendos mínimos ações preferenciais classe “B”:

Dividendos Mínimos participam dos lucros distribuídos em igualdade de condições com as ações ordinárias, após estar garantido o dividendo igual ao mínimo.
Dividendo Mínimo Total = 0,12 x 2.000.000 de ações = 240.000
Entretanto, temos que:

A = Valor Total do Dividendo – Dividendo Fixo Total

A = 920.000 – 120.000 = 800.000

B = Total de Ações (exceto Ações em Tes.) – Ações Preferenciais Classe “A”
B = 10.000.000 – 2.000.000 = 8.000.000

A/B = 800.000/8.000.000 = R$ 0,1 por ações < Dividendo Mínimo (R$ 0,12)

Como o dividendo calculado é menor que o Dividendo Mínimo, o valor pago aos acionistas preferenciais classe “B” deve ser igual ao dividendo mínimo, ficando o remanescente para ser dividido entre os possuidores de ações ordinárias.

V – Cálculo dos dividendos das ações ordinárias

Valor Remanescente dos Dividendos a Distribuir = 920.000 – Dividendo Fixo Total – Dividendo Mínimo Total
Valor Remanescente = 920.000 – 120.000 – 240.000 = 560.000

Total de Ações Ordinárias (exceto em Tesouraria) = 10.000.000 – Ações Preferenciais
Total de Ações Ordinárias (exceto em Tesouraria) = 10.000.000 – 4.000.000
Total de Ações Ordinárias (exceto em Tesouraria) = 6.000.000

Dividendo (Ações Ordinárias) = Valor Remanescente/Total de Ações Ordinárias
Dividendo (Ações Ordinárias) = 560.000/6.000.000 = R$ 0,093 por ação

VI – Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados:

Dividendos propostos: R$ 920.000,00
– R$ 0,060 por ação preferencial classe A (R$ 120.000,00);
– R$ 0,120 por ação preferencial classe B (R$ 240.000,00); e
– R$ 0,093 por ação ordinária (R$ 560.000,00)
A alternativa “d” é a correta.

Nota: É possível resolver esta questão sem cálculo, pois, sabemos que o dividendo fixo de R$ 0,06 por ação preferencial classe “A” deve ser pago preferencialmente.

a) Dividendos propostos (R$ 0,084 por ação do capital social) R$ 920.000,00.
b) Dividendos propostos (R$ 0,092 por ação do capital social) R$ 920.000,00.
c) Dividendos propostos (R$ 0,090 por ação preferencial e R$ 0,093 por ação ordinária) R$ 920.000,00.

Nestas alternativas não há o valor correto do dividendo fixo.

e) Dividendos propostos (R$ 0,060 por ação preferencial classe A; R$ 0,120 por ação preferencial classe B; R$ 0,080 por ação em Tesouraria e R$0,080 por ação ordinária) R$ 920.000,00.

Não é permitido distribuir dividendos para ações em tesouraria.
Logo, só restou a alternativa “d” (correta).

9.1.1.9. Parcela dos Lucros Incorporada ao Capital

Por opção da assembleia geral, uma parte do lucro líquido do exercício pode ser destinada para o aumento do capital social.

Lucros Acumulados

a Capital Social

9.1.1.10. Saldo Final

Saldo atual da conta Prejuízos Acumulados, também evidenciado no Balanço Patrimonial.

Saldo Credor → não haverá saldo credor, pois todo o lucro deve ser distribuído para reservas ou dividendos.

Saldo Devedor → Prejuízos Acumulados.

9.2. Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

A demonstração das mutações do patrimônio líquido é destinada a **evidenciar as mudanças, em natureza e valor, existentes no patrimônio líquido da entidade, num determinado período de tempo.**

9.2.1. Conteúdo e Estrutura

A demonstração das mutações do patrimônio líquido discriminará:

a) os saldos no início do período;
b) os ajustes de exercícios anteriores;
c) as reversões e transferências de reservas e lucros;
d) os aumentos de capital, discriminando sua natureza;
e) a redução de capital;
f) as destinações do lucro líquido do período;
g) as reavaliações de ativos e sua realização líquida do efeito dos impostos correspondentes;
h) o resultado líquido do período;
i) as compensações de prejuízos;
j) os lucros distribuídos;
k) os saldos no final do período.

Apesar de a Lei nº 6.404/1976 não obrigar a divulgação da demonstração das mutações do Patrimônio Líquido, tornando-a apenas facultativa, esse demonstrativo passou a ser obrigatório para as empresas de capital aberto por exigência da Comissão de Valores Mobiliários (Instrução CVM nº 59 de 22/12/1986).

Desse modo, a demonstração das mutações do Patrimônio Líquido substitui a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados. Para fins de análise, a primeira é mais informativa e mostra as movimentações ocorridas com os lucros ou prejuízos acumulados e com as demais contas que integram o patrimônio líquido.

As contas que formam o Patrimônio Líquido podem ter diversas variações:

1 – alteram o Patrimônio Líquido:

a) acréscimo pelo lucro ou redução pelo prejuízo líquido do exercício;
b) redução por dividendos;
c) acréscimo por reavaliação de ativos (quando o resultado for credor);
d) acréscimo por integralização de capital;
e) acréscimo pelo recebimento de valor que exceda o valor nominal das ações integralizadas ou o preço de emissão das ações sem valor nominal;
f) acréscimo pelo valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
g) redução por ações próprias adquiridas ou acréscimo por sua venda;
h) acréscimo ou redução por ajuste de exercícios anteriores.

2 – não alteram o Patrimônio Líquido:

a) aumento de capital com utilização de lucros e reservas;

b) apropriações do lucro líquido do exercício reduzindo a conta Lucros Acumulados para formação de reservas, como Reserva Legal, Reserva de Lucros a Realizar, Reserva para Contingência e outras;

c) reversões de reservas patrimoniais para a conta de Lucros ou Prejuízos acumulados;

d) compensação de Prejuízos com Reservas.

Exemplo de DMPL:

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
DO EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.XX + 1 EM MILHARES DE R$

Histórico	Capital Realizado	RESERVAS DE CAPITAL		RESERVAS DE LUCROS			Lucros Acumulados	Total
		Ágio na Emissão de Ações	Alienação de Bônus de Subscrição	Reserva Para Contingência	Reserva Estatutária	Reserva Legal		
Saldo em 31.12.XX								
Ajustes de Exercícios Anteriores:								
efeitos de mudança de critérios contábeis								
retificação de erros de exercícios anteriores								
Aumento de Capital:								
com lucros e reservas								
por subscrição realizada								
Reversões de Reservas:								
de contingências								
de lucros a realizar								
Lucro Líquido do Exercício:								
Proposta da Administração de Destinação do Lucro:								
Transferências para reservas								
Reserva legal								
Reserva estatutária								
Reserva de lucros para expansão								
Reserva de lucros a realizar								
Dividendos a distribuir (R$ ... por ação)								
Saldo em 31.12.XX + 1								

Exemplo: Demonstração das mutações do patrimônio líquido.

	Capital Social	Reservas			Lucros Acumulados	Total
		Capital	Legal	Lucros		
Saldo em 31/12/2006	300.000	40.000	20.000	10.000	30.000	400.000
Ajustes de Exercícios Anteriores					(10.000)	(10.000)

Reversão de Reservas						
Contingências				(2.000)	2.000	
Lucros a Realizar				(3.000)	3.000	
Lucro ou Prejuízo Líquido					20.000	20.000
Formação de Reservas						
Reservas de Lucros						
Legal			1.000		(1.000)	
Estatutária				2.000	(2.000)	
Contingências				3.000	(3.000)	
Reservas de Capital						
Ágio na Emissão de Ações		5.000				5.000
Alienação de Bônus de Subscrição		1.000				1.000
Reavaliação						
Imóveis			20.000			20.000
Aumento de Capital						
Pelos Sócios	20.000					20.000
Com Reservas	10.000	(10.000)				
Com Lucros	5.000			(5.000)		
Dividendos (por ação)					(7.000)	(7.000)
Saldo em 31/12/2007	335.000	36.000	41.000	5.000	32.000	**449.000**

Exemplo:

A Cia. Gama encerra seus exercícios sociais em 31 de dezembro de cada ano. Quando apura o lucro líquido, dá-lhe a seguinte destinação:

I – 5% para Reserva Legal;

II – 20% para uma Reserva Estatutária;

III – 60% para dividendos, os quais, invariavelmente, são pagos aos acionistas no exercício social seguinte.

Imediatamente antes da apuração do resultado de 1994, os saldos de algumas contas da companhia eram os seguintes:

Capital Social	9.000	
Reserva Legal	10	
Reserva Estatutária	30	
Lucros Acumulados	110	(saldo credor)

A seguir, informações sobre alguns eventos e transações ocorridas na Cia. Gama em 1995:

I – registrou, no Ativo Permanente, por R$ 420,00, um terreno que recebeu de seus acionistas, os quais, ao transferir o terreno para a empresa, quitaram a dívida que possuíam perante ela desde 1994, relativa a Capital Social;

II – pagou, em moeda corrente, R$ 480,00 de dividendos a seus acionistas;

III – ocorreu a incorporação ao Capital Social de R$ 30,00 da Reserva Legal;

IV – ocorreu um aumento do Capital Social em R$ 360,00, aumento que foi totalmente integralizado no ato, com moeda corrente;

V – ocorreu a incorporação ao Capital Social de R$ 110,00 dos Lucros Acumulados;

VI – imediatamente, após a apuração do lucro de 1995, a conta de Lucros Acumulados foi debitada três vezes e a soma desses três débitos foi de R$ 1.020,00.

Levando em consideração apenas o que foi informado, pode-se afirmar que, na Cia. Gama:

a) o lucro líquido de 1994 foi de R$ 800,00, não sendo possível calcular o valor do lucro líquido de 1995 por falta de

informações;
b) o lucro líquido de 1994 foi de R$ 800,00 e o lucro líquido de 1995 foi de R$ 1.200,00;
c) o lucro líquido de 1995 foi de R$ 1.200,00, não sendo possível calcular o valor do lucro líquido de 1994 por falta de informações;
d) o lucro líquido de 1994 foi de R$ 150,00 e o lucro líquido de 1995 foi de R$ 1.020,00;
e) o lucro líquido de 1994 foi de R$ 150,00, não sendo possível calcular o valor do lucro líquido de 1995 por falta de informações.

Resolução

I – Cálculo do Lucro Líquido de 1994:

Dividendos Pagos em 1995 = 480 (correspondem aos dividendos distribuídos em 1994);

Dividendos Pagos em 1995 = 60% x Lucro Líquido de 1994 (o cálculo está definido na questão)→

→ **Lucro Líquido de 1994 = 480/60% = R$ 800,00.**

II – Cálculo do Lucro Líquido de 1995: os três débitos da conta Lucros Acumulados, no valor de R$ 1.020,00, correspondem a:

I – 5% para reserva legal;
II – 20% para uma Reserva Estatutária;
III – 60% para dividendos, os quais invariavelmente são pagos aos acionistas no exercício social seguinte.

→ 5% x Lucro Líq. de 1995 + 20% x Lucro Líq. de 1995 + 60% x Lucro Líq. de 1995 = 1.020
→ 85% x Lucro Líq. de 1995 = 1.020 → **Lucro Líq. de 1995 = 1.020/85% = R$ 1.200,00**

Gabarito: B

Já caiu em prova!

(Agente-Polícia Federal-2009-Cespe) Constituem eventos que afetam o patrimônio líquido, como acréscimo ou redução, ajustes de exercícios anteriores, resultado líquido do exercício e resultado na venda de ações em tesouraria.

Todos esses fatos afetam o patrimônio líquido. Vejamos:

I – Ajustes de Exercícios Anteriores: uma das contas utilizadas para ajustes de exercícios será sempre “Lucros Acumulados” ou “Prejuízos Acumulados”.

– Mudança de critério contábil;
– Retificação de erros cometidos em exercícios anteriores, desde que os ajustes não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

II – Lucro/Prejuízo Líquido do Exercício

Resultado do Exercício > 0 Lucro Líquido do Exercício

Débito: Resultado do Exercício
Crédito: Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)

Resultado do Exercício < 0 Prejuízo Líquido do Exercício

Débito: Prejuízos Acumulados (Patrimônio Líquido – Retificadora)
Crédito: Resultado do Exercício

III – Ações em Tesouraria

Ações em tesouraria são as ações da empresa adquiridas pela própria empresa e mantidas em tesouraria, sendo limitadas pelo saldo dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal.

As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição (art. 182, § 5º, da Lei nº 6.404/76).

As ações em tesouraria não terão direito a dividendo e a voto e o resultado obtido na venda de tais ações não deve transitar pelo resultado do exercício, tendo como contrapartidas as contas de reservas ou lucros acumulados.

Exemplo: A empresa J4M2 apresentou o seguinte balanço antes da aquisição de suas próprias ações:

Ativo		Passivo	
Caixa	10.000	Fornecedores	40.000
Duplicatas a Receber	30.000	Financiamentos	10.000
Estoques	60.000	Capital Social	100.000
Imóveis	90.000	Reservas de Capital	30.000
(-) Depreciação Acumulada	(10.000)		
	180.000		180.000

Caso a referida empresa adquira R$ 5.000,00 de suas próprias ações, o balanço ficará da seguinte maneira:

Ativo		Passivo	
Caixa	5.000	Fornecedores	40.000
Duplicatas a Receber	30.000	Financiamentos	10.000
Estoques	60.000	Capital Social	100.000
Imóveis	90.000	(-) Ações em Tesouraria	(5.000)
(-) Depreciação Acumulada	(10.000)	Reservas de Capital	30.000
	175.000		175.000

Ações em Tesouraria (Patrimônio Líquido – Retificadora)
a Caixa (Ativo Circulante) 5.000

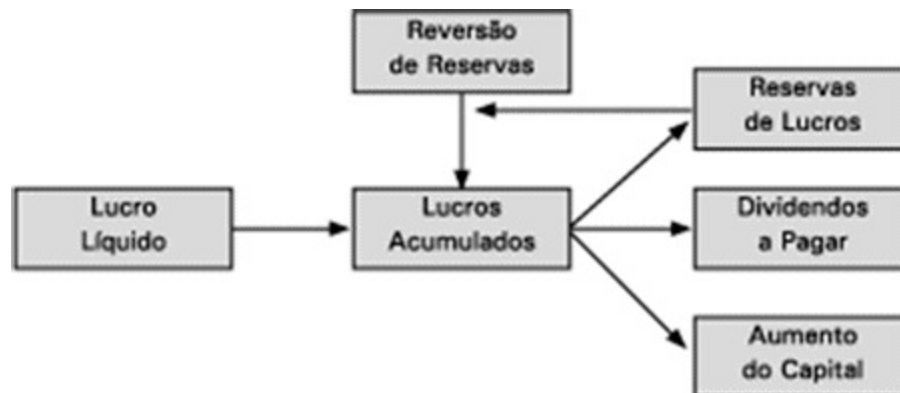
Se, posteriormente, a empresa vendesse as ações por R$ 7.500,00, o lançamento a ser efetuado seria:

Débito: Caixa (Ativo Circulante) 7.500
Crédito: Ações em Tesouraria (Patrimônio Líquido – Retificadora) 5.000
Crédito: Reserva de Capital (Patrimônio Líquido) 2.500

Caso, em vez de vender por R$ 7.500,00, a empresa tivesse vendido as ações por R$ 4.000,00, o lançamento seria:

Débito: Caixa (Ativo Circulante) 4.000
Débito: Prejuízos Acumulados (Patrimônio Líquido) 1.000
Crédito: Ações em Tesouraria (Patrimônio Líquido – Retificadora) 5.000
O item está correto.

9.3. Importante para a prova

1. Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados: mutações nos resultados acumulados da entidade.

De acordo com o parágrafo único do art. 189 da Lei das S.A., o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos:

1 – Lucros Acumulados;

2 – Reservas de Lucros;

3 – Reserva Legal(nessa ordem).

DLPA

Saldo do início do período:

(+) ou (-) Ajustes de Exercícios Anteriores

(+) Reversões de Reservas de Lucros no Exercício

(+) Realização de Reservas de Reavaliação (*1)

(+) Lucro ou (-) Prejuízo Líquido do Exercício

(-) Transferências para Reservas de Lucros

(-) Dividendos Propostos (e o dividendo por ação do Capital Social)

(-) Parcela dos Lucros incorporada ao Capital Social

(-) Dividendos Intermediários (antecipados) (*2)

Saldo do Fim do Período

(*1) Revogado pela Lei nº 11.638/2007.

(*2) A companhia poderá, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda o montante das reservas de capital.

O estatuto poderá autorizar os órgãos de administração a declarar dividendos intermediários à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros, existentes no último balanço anual ou semestral.

Dividendos Intermediários ou Antecipados → podem ser um dos itens a deduzir a DLPA ou podem ser considerados uma conta retificadora do Patrimônio Líquido.

I – Deduzidos da DLPA:

Lucros Acumulados
a Caixa

II – Retificadora do PL:
Dividendos Antecipados
a Caixa

Ajustes de Exercícios Anteriores:
– mudança de critério contábil;
– retificação de erros cometidos em exercícios anteriores, desde que os ajustes não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Constituição das Reservas de Lucros:
Lucros Acumulados
a Reservas de Lucros

Reversão das Reservas de Lucros:
Reservas de Lucros
a Lucros Acumulados

Aumento do Capital Social:
Reservas de Lucros
a Capital Social

Resultado do Exercício > 0 → Lucro Líquido do Exercício
Resultado do Exercício
a Lucros Acumulados
Resultado do Exercício < 0 → Prejuízo Líquido do Exercício
Prejuízos Acumulados
a Resultado do Exercício

Dividendo Obrigatório (estatuto omisso)
Lucro Líquido do Exercício
(-) Importância Destinada à Reserva Legal
(-) Importância Destinada à Reserva para Contingências
(+) Reversão de Reservas para Contingências
(-) Import. Dest. à Res. de Incentivos Fiscais (FACULTATIVO – criada pela Lei nº 11.638/2007).
Lucro Líquido Ajustado

Dividendo Obrigatório = 50% x Lucro Líquido Ajustado.

Quando o estatuto for omisso e a assembleia geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco

por cento) do lucro líquido ajustado.

Os lucros que deixarem de ser distribuídos serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo, assim que o permitir a situação financeira da companhia (Reserva Especial de Dividendo Obrigatório Não Distribuído).

Os lucros não destinados à Reserva Legal, às Reservas Estatutárias, às Reservas para Contingências, à Reserva de Incentivos Fiscais, à Reserva de Retenção de Lucros e à Reserva de Lucros a Realizar deverão ser distribuídos como dividendos.

Dividendos distribuídos:

Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)
a Dividendos a Distribuir ou a Pagar (Passivo Circulante)

Dividendos pagos:

Dividendos a Distribuir ou a Pagar (Passivo Circulante)
a Caixa (Ativo Circulante)

A reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório ou para compensação de prejuízos.

Nota: Dividendos – Possibilidades de Aplicação

Hipótese 1:

Momento 1: na constituição da companhia, o estatuto era omisso.
Momento 2: o estatuto continua omisso atualmente.
Procedimento: Dividendo Mínimo Obrigatório = 50% x Lucro Líquido Ajustado.

Hipótese 2:

Momento 1: na constituição da companhia, o estatuto era omisso.
Momento 2: a assembleia se reuniu e definiu o método de cálculo dos dividendos.
Procedimento: o método de cálculo estabelecido deve ser tal que os dividendos distribuídos não podem ser menores que 25% x Lucro Líquido Ajustado.

Hipótese 3:

Momento 1: na constituição da companhia, o estatuto já define o método de cálculo dos dividendos.
Procedimento: não há limite mínimo previsto em lei.

Tipos de Dividendos:

– dividendo fixo de ações preferenciais;
– dividendo mínimo de ações preferenciais;
– dividendos não fixos e não mínimos de ações preferenciais;
– dividendos de ações ordinárias.

- O dividendo prioritário não é cumulativo.
- A ação com dividendo fixo não participa dos lucros remanescentes.
- A ação com dividendo mínimo participa dos lucros distribuídos em igualdade de condições com as ações ordinárias, depois de a essas ser assegurado dividendo igual ao mínimo.

Ações:

– o número de ações preferenciais sem direito a voto, ou sujeitas a restrição no exercício desse direito, não pode ultrapassar 50% (cinquenta por cento) do total das ações emitidas.

Ações preferenciais:

– direito de participar do dividendo a ser distribuído, correspondente a, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido do exercício, calculado na forma do art. 202 da Lei das S.A., de acordo com o seguinte critério (dividendo mínimo obrigatório);
– prioridade no recebimento dos dividendos mencionados nesse inciso correspondente a, no mínimo, 3% (três por cento) do valor do patrimônio líquido da ação (dividendo fixo); e
– direito de participar dos lucros distribuídos em igualdade de condições com as ordinárias, depois de a essas assegurado dividendo igual ao mínimo prioritário; ou
– direito ao recebimento de dividendo, por ação preferencial, pelo menos 10% (dez por cento) maior do que o atribuído a cada ação ordinária; ou
– direito de serem incluídas na oferta pública de alienação de controle, assegurado o dividendo pelo menos igual ao das ações ordinárias.

ATENÇÃO! Mesmo que não ocorra lucro líquido no período ou esse lucro seja insuficiente, os dividendos prioritários deverão ser distribuídos, utilizando as contas de Lucros Acumulados ou de Reservas de Lucros (exceto as Reservas de Reavaliação e a Reserva de Correção Monetária do Capital Social).

Dividendo fixo → calculado antes do:

– dividendo **não fixo e não mínimo** das ações preferenciais;
– dividendo das ações ordinárias e dividendos mínimos de ações preferenciais.

Dividendos mínimos → participam dos lucros distribuídos em igualdade de condições com as ações ordinárias, após estar garantido o dividendo igual ao mínimo.

Parcela dos Lucros Incorporada ao Capital
  Lucros Acumulados
  a Capital Social

2. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO FINDO

EM 31.12.XX + 1 EM MILHARES DE R$

Histórico	Capital Realizado	RESERVAS DE CAPITAL		RESERVAS DE LUCROS			Lucros Acumulados	Total
		Ágio na Emissão de Ações	Subvenções para Investimentos	Reserva para Contingência	Reserva Estatutária	Reserva Legal		
Saldo em 31.12.XX								
Ajustes de Exercícios Anteriores:								
efeitos de mudança de critérios contábeis								
retificação de erros de exercícios anteriores								
Aumento de Capital:								
com lucros e reservas								
por subscrição realizada								
Reversões de Reservas:								
de contingências								
de lucros a realizar								
Lucro Líquido do Exercício								
Proposta da Administração de Destinação do Lucro:								
Transferências para reservas								
Reserva legal								
Reserva estatutária								
Reserva de lucros para expansão								
Reserva de lucros a realizar								
Dividendos a distribuir (R$... por ação)								
Saldo em 31/12/XX + 1								

Capítulo 10

Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)

Antes de tratar da Demonstração do Fluxo de Caixa, propriamente dito, vamos às de Regime de Caixa e Regime de Competência.

10.1. Regime de Caixa

Regime de Caixa é o **regime contábil que apropria as receitas no período de seu recebimento, independentemente do momento em que são realizadas**. Além disso, também contabiliza os **custos ou as despesas no momento de seu efetivo pagamento em moeda corrente**.

10.2. Regime de Competência

O Regime de Competência, baseando-se no Princípio da Competência, considera as **receitas realizadas e as despesas incorridas no período da ocorrência de seus fatos geradores, independentemente de seu recebimento (receitas) ou pagamento (custos ou despesas).**

Lucro: a definição de lucro dependerá do regime a ser adotado:

a) **Regime de Competência**: resultado do exercício é o resultado alcançado por uma empresa ou entidade, em dado período, e decorre da **diferença entre as receitas auferidas (realizadas) e as despesas incorridas (apropriadas) no referido período.** Se essa diferença for positiva, há um resultado positivo (lucro). Caso contrário, ou seja, se essa diferença for negativa, há um resultado negativo (prejuízo); e

b) Regime de Caixa: resultado do exercício é o resultado alcançado por uma empresa ou entidade, em dado período, e decorre da **diferença entre as receitas recebidas e as despesas nele pagas**. Se essa diferença for positiva, há um resultado positivo (lucro). Caso contrário, ou seja, se essa diferença for negativa, há um resultado negativo (prejuízo).

ATENÇÃO para a diferença de conceito de resultado do exercício para o Regime de Caixa e Regime de Competência.

10.3. Regime de Competência x Regime de Caixa

10.3.1. Despesas Incorridas e Pagas

Características:

1. Fatos geradores ocorreram => **despesa** pelo Regime de Competência.
2. Foram pagas => **despesa** pelo Regime de Caixa

Exemplo:

Salários de outubro, no valor de R$ 20.000,00, pagos no final do mês, em dinheiro. Lançamento pelos dois regimes:

Despesas de Salários (Despesa)
a Caixa (Ativo Circulante) 20.000

10.3.2. Despesas Incorridas e Não Pagas

Características:

1. Fatos geradores ocorreram => **despesa** pelo Regime de Competência.
2. Não foram pagas => **não é despesa** pelo Regime de Caixa

Exemplo: Salários de dezembro, no valor de R$ 30.000,00, a serem pagos em janeiro.

1. Na apropriação da despesa pelo regime de competência (final de dezembro):

1.1. Lançamento pelo Regime de Competência:
Despesa de Salários (Despesa)
a Salários a Pagar (Passivo Circulante) 30.000

1.2. Não há lançamento pelo Regime de Caixa.

2. No pagamento dos salários (em janeiro): transforma-se em despesa incorrida e paga.

2.1. Lançamento pelo Regime de Competência:
Salários a Pagar (Passivo Circulante)
a Caixa (Ativo Circulante) 30.000

2.2. Lançamento pelo Regime de Caixa:
Despesas de Salários (Despesa)
a Caixa (Ativo Circulante) 30.000

10.3.3. Despesas Não Incorridas e Pagas

Características:

1. Fatos geradores não ocorreram => **não é despesa** pelo Regime de Competência (despesa antecipada => direito da empresa).
2. Foram pagas => **despesa** pelo Regime de Caixa

Exemplos: prêmios de seguros, aluguéis pagos antecipadamente, assinaturas e anuidades antecipadas, comissões e prêmios pagos antecipadamente por vendas, etc.

Exemplo: Aluguel de janeiro, no valor de R$ 2.000,00, pago em dezembro, em dinheiro.

1. No pagamento do aluguel (dezembro):

1.1. Lançamento pelo Regime de Competência:

Aluguéis Pagos Antecipadamente (Ativo Circulante)
a Caixa (Ativo Circulante) 2.000

1.2. Lançamento pelo Regime de Caixa:

Despesa de Aluguéis (Despesa)
a Caixa (Ativo Circulante) 2.000

2. Na apropriação da despesa (final de janeiro):

2.1. Lançamento pelo Regime de Competência:

Despesa de Aluguéis (Despesa)
a Aluguéis Pagos Antecipadamente (Ativo Circulante) 2.000

2.2. Não há lançamento pelo Regime de Caixa.

10.3.4. Receitas Realizadas (Ganhas) e Recebidas

Características:

1. Fatos geradores ocorreram => **receita** pelo Regime de Competência.
2. Foram recebidas => **receita** pelo Regime de Caixa

Exemplo: Venda de mercadorias, à vista, por R$ 50.000,00.

Lançamentos pelos dois regimes:

Caixa (Ativo Circulante)
a Receita de Vendas (Receita) 50.000

10.3.5. Receitas Realizadas (Ganhas) e Não Recebidas

Características:

1. Fatos geradores ocorreram => **receita** pelo Regime de Competência.
2. Não Foram recebidas => **não é receita** pelo Regime de Caixa.

Exemplo:

Venda de mercadorias, a prazo, por R$ 50.000,00

1. Por ocasião da venda (entrega das mercadorias):

1.1. Lançamento pelo Regime de Competência:

Clientes (Ativo Circulante)
a Receita de Vendas (Receita) 50.000

1.2. Não há lançamento pelo Regime de Caixa.

2. No recebimento do valor das vendas: transforma-se em receita ganha e recebida.

2.1. Lançamento pelo Regime de Competência:

Caixa (Ativo Circulante)
a Clientes (Ativo Circulante) 50.000

2.2. Lançamento pelo Regime de Caixa:
Caixa (Ativo Circulante)
a Receita de Vendas (Receita) 50.000

10.3.6. Receitas Não Realizadas (Não Ganhas) e Recebidas

Características:

1. Fatos geradores não ocorreram => **não é receita** pelo Regime de Competência (receita antecipada => obrigação da empresa).
2. Foram recebidas => **receita** pelo Regime de Caixa

Exemplos: aluguéis recebidos antecipadamente, adiantamento de clientes, etc.

Exemplo: Recebimento de aluguel de janeiro, no valor de R$ 2.000,00, em dezembro, em dinheiro.

1. No recebimento do aluguel (dezembro):

1.1. Lançamento pelo Regime de Competência:
Caixa (Ativo Circulante)
a Aluguéis Recebidos Antecipadamente (Passivo Não Circulante – Receitas Diferidas) 2.000

1.2. Lançamento pelo Regime de Caixa:
Caixa (Ativo Circulante)
a Receita de Aluguéis (Receita) 2.000

2. Na realização da receita (final de janeiro):

2.1. Lançamento pelo Regime de Competência:
Aluguéis Recebidos Antecipadamente (PNC – Receitas Diferidas)
a Receita de Aluguéis (Receita) 2.000

2.2. Não há lançamento pelo Regime de Caixa.

Exemplo: A empresa Aborc Comércio S.A. contratou um seguro anual de R$ 6.000,00, em primeiro de junho de 2005, pagou a despesa com um cheque da Caixa Econômica Federal e contabilizou o fato contábil, segundo o Regime de Caixa, como costuma fazer ao longo do exercício social. Em 31 de dezembro de 2005, para fins de elaboração do balanço, a empresa deve efetuar os ajustes contábeis necessários, inclusive, para observância do Princípio Contábil da Competência. Para ajustar a despesa de seguros exemplificada, a empresa deverá mandar providenciar o seguinte lançamento no livro Diário:

Seguro Anual = R$ 6.000,00, em 1º/6/2005, pago à vista.
Contabilizou a despesa de seguro anual pelo Regime de Caixa
31/12/2005 – ajuste para o Princípio Contábil da Competência.

I – Lançamento do pagamento do Seguro pelo Regime de caixa:
Despesas de Seguros (Despesa – Conta de Resultado)

a Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 6.000 (I)

Em razonetes:

Despesa de seguros		Bancos Conta Movimento	
6.000 (I)			6.000 (I)

II – Lançamento do pagamento do Seguro pelo Regime de Competência:

Seguros a Vencer (Ativo Circulante)

a Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 6.000 (II)

Em razonetes:

Seguros a Vencer		Bancos Conta Movimento	
6.000 (I)			6.000 (I)

III – Lançamento das despesas do seguro pelo Regime de Competência (em 31/12/2005):

Seguro Anual: de 1º/6/2005 a 31/5/2006.

Em 31/12/2005: sete meses de seguro (junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro).

Despesa Mensal de Seguro = 6.000/12 = 500

Em 31/12/2005: Despesas de Seguro = 7 meses x 500 = 3.500

Lançamento:

Despesas de Seguro (Despesa – Conta de Resultado)

a Seguros a Vencer (Ativo Circulante) 3.500 (III)

Em razonetes:

Seguros a Vencer		Bancos Conta Movimento	
6.000 (I)	3.500 (III)	3.500 (III)	
2.500			

IV – Ajuste a ser realizado em 31/12/2005, ao passar do Regime de Caixa para o Regime de Competência:

pelo Regime de Caixa, a conta "Despesas de Seguros" apresentou um saldo devedor de R$ 6.000,00, enquanto a conta "Seguros a Vencer" não foi nem utilizada, conforme pode ser observado nos razonetes a seguir, utilizados pelo Regime de Caixa:

Despesa de Seguros		Bancos Conta Movimento	
6.000 (I)			6.000 (I)

Logo, para efetuar o ajuste para o Regime de Competência, devemos subtrair R$ 2.500,00 da conta "Despesa de Seguros" (que, ao invés do saldo de R$ 6.000,00, deverá ter um saldo de R$ 3.500,00) e deve-se somar R$ 2.500,00 à conta "Seguros a Vencer".

Portanto, o lançamento de ajuste do Regime de Caixa para o Regime de Competência ficaria da seguinte forma:

Seguros a Vencer (Ativo Circulante)
a Despesas de Seguros (Despesa – Conta de Resultado) 2.500

Exemplo:

As despesas incorridas, mas não pagas dentro do exercício, provocam, para a empresa que contabiliza suas operações, pelo Regime de Caixa:

uma despesa incorrida e não paga significa que o fato gerador da despesa ocorreu, mas a empresa não desembolsou nenhum recurso financeiro para pagá-la.

Vamos utilizar um exemplo para resolver a questão: suponha que a empresa J4M2 Ltda., cujo exercício social coincide com o ano-calendário, teve despesas de aluguéis, referentes ao mês de dezembro de 2005, no valor R$ 10.000,00 (dez mil reais), a serem pagas no mês de janeiro de 2006.

Quais seriam os lançamentos efetuados utilizando-se os Regimes de Competência e de Caixa ?

(I) **Regime de Competência**:

Despesa Incorrida: fato gerador – aluguel do mês de dezembro.

Em dezembro/2005:

Despesas de Aluguéis (Despesa – Conta de Resultado)
a Aluguéis a Pagar (Passivo Circulante) 10.000

Despesas de Aluguéis: conta de resultado (despesa) reduz o lucro;

Aluguéis a Pagar: Passivo Circulante.

Em janeiro/2006:

Aluguéis a Pagar (Passivo Circulante)
a Bancos (Ativo Circulante) 10.000

(II) **Regime de Caixa**:

Em dezembro/2005: nenhum lançamento, visto que houve despesa de aluguéis incorrida, mas não paga (**em relação ao Regime de Competência, ocorreu um passivo menor que o real e um lucro maior que o real**).

Em janeiro/2006: despesa de aluguéis incorrida e paga

Despesas de Aluguéis (Despesa – Conta de Resultado)
a Bancos (Ativo Circulante) 10.000

Logo, as **despesas incorridas, mas não pagas dentro do exercício**, provocam, para a empresa que contabiliza suas operações pelo **Regime de Caixa**, **um passivo menor que o real e um lucro maior que o real (em relação ao Regime de Competência), visto que as despesas só serão reconhecidas no exercício seguinte.**

Já caiu em prova!

(Contabilidade–Ministério Público/SE–2009–FCC) Na apuração de resultado utilizando o Regime de caixa leva-se em conta o momento em que ocorre:

a) o desembolso da despesa.

b) a transferência do ativo.
c) o fato gerador das despesas.
d) a confrontação da receita com a despesa.
e) momento no qual a despesa é incorrida.

Vamos analisar as alternativas:

a) o desembolso da despesa.

Regime de Caixa: na apuração do resultado consideram-se as receitas recebidas e as despesas pagas (desembolso da despesa). A alternativa está correta.

b) a transferência do ativo.

De acordo com o Regime de Competência, a transferência de um ativo para terceiros gera uma despesa. A alternativa está **incorreta**.

c) o fato gerador das despesas.

De acordo com o Regime de Competência, uma despesa é considerada incorrida quando ocorre o seu fato gerador, independentemente de pagamento. A alternativa está **incorreta**.

d) a confrontação da receita com a despesa.

Regime de Caixa: na apuração do resultado confrontam-se as receitas recebidas e as despesas pagas (desembolso da despesa). A alternativa está **incorreta**.

e) momento no qual a despesa é incorrida.

De acordo com o Regime de Competência, uma despesa é considerada incorrida quando ocorre o seu fato gerador, independentemente de pagamento. A alternativa está **incorreta**.

A alternativa "a" é a correta.

Já caiu em prova!

(Especialista em Assistência Social-Contabilidade-Sejus/DF-2010-Funiversa)

Despesas Incorridas e Pagas	**18.000,00**
Despesas Não Incorridas e Pagas	**10.000,00**
Despesas Não Incorridas e Pagas	**50.000,00**
Despesas Incorridas e Não Pagas	**12.000,00**
Receitas Recebidas e Não Ganhas	**20.000,00**
Receitas Ganhas e Recebidas	**30.000,00**
Receitas Ganhas e Não Recebidas	**40.000,00**

1. Com base nas informações do quadro, assinale a alternativa que apresenta o valor do Resultado do Exercício, em reais, calculado de acordo com o Princípio da Competência.

a) 12.000,00 de lucro.
b) 8.000,00 de prejuízo.
c) 40.000,00 de lucro.
d) Resultado nulo.
e) 20.000,00 de prejuízo.

Pelo princípio da competência, consideram-se, para apuração do resultado do exercício, as receitas ganhas e as despesas incorridas, independentemente de recebimento ou pagamento:

Despesas Incorridas e Pagas	(18.000,00)
Despesas Incorridas e Não Pagas	(12.000,00)
Receitas Ganhas e Recebidas	30.000,00
Receitas Ganhas e Não Recebidas	40.000,00
Lucro do Período	**40.000,00**

A alternativa "c" é a correta.

2. A empresa Comércio e Indústria Y Ltda. contratou o aluguel de sua loja pelo período de 18 meses a partir de 1º.5.20X2. Pagou ao locador, no mesmo dia, o valor total de R$ 1.260,00 para manter o aluguel mensal sem reajuste. O contador, de posse da documentação e sabendo que a empresa adota o regime de competência, registrou o fato corretamente. Assinale a alternativa que indica como os elementos apresentados estarão dispostos em 31.12.20X2.
   a) R$ 1.260,00 (18 meses) como Despesa.
   b) R$ 840,00 (1 ano) como Despesa e R$ 420,00 (6 meses) como Ativo Circulante.
   c) R$ 840,00 (1 ano) como Despesa e R$ 420,00 (6 meses) como Ativo Realizável a Longo Prazo.
   d) R$ 560,00 (8 meses) como Despesa e R$ 700,00 (10 meses) como Ativo Circulante.
   e) R$ 630,00 (8 meses) como Despesa, R$ 315,00 (4 meses) como Ativo Circulante e R$ 315 (6 meses) como Ativo Realizável a Longo Prazo.

I – A empresa Comércio e Indústria Y Ltda. contratou o aluguel de sua loja pelo período de 18 meses a partir de 1º.5.20X2. Pagou ao locador, no mesmo dia, o valor total de R$ 1.260,00 para manter o aluguel mensal sem reajuste.

Repare que, como foi pago o valor total do aluguel do período de 18 meses antes do início do contrato de aluguel, o fato gerador da despesa de aluguel ainda não ocorreu pelo princípio da competência. Portanto, houve uma despesa antecipada.

Além disso, temos que dividir a despesa antecipada em circulante (que ocorrerá até o término do exercício seguinte) e não circulante realizável a longo prazo (que ocorrerá após o término do exercício seguinte).

Como o contrato começou em 01/05/20X2, toda a despesa antecipada será de curto prazo, tendo em vista que não ultrapassará 31/12/20X3. Repare que o contrato irá até outubro de 20X3.

Portanto, o lançamento em 01/05/20X2 seria:

Aluguéis Pagos Antecipadamente (Ativo Circulante)
a Caixa (Ativo Circulante) 1.260

II – Reconhecimento mensal da despesa de aluguel: pelo princípio da competência, a despesa de aluguel será reconhecida mensalmente.

Despesa Mensal de Aluguel = 1.260/18 meses = 70

Despesa de Aluguel (Despesa)
a Aluguéis Pagos Antecipadamente (Ativo Circulante) 70

De maio/20X2 até dezembro/20X2 = 8 meses

Portanto, a despesa de aluguel de 20X2 seria:
Despesa de Aluguel = 8 meses x 70 = 560

Logo, teríamos os seguintes saldos em 31/12/20X2:
Despesa de Aluguel (8 meses) = R$ 560,00

Aluguéis Pagos Antecipadamente (Ativo Circulante) = 1.260 – 560
Aluguéis Pagos Antecipadamente (Ativo Circulante) = R$ 700,00
A alternativa “d” é a correta.

10.4. Demonstração do Fluxo de Caixa

10.4.1. Introdução

A partir de 01/01/2008, com as alterações da Lei das S.A. pela Lei nº 11.638/07, a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) passou a ser obrigatória para as sociedades por ações (abertas ou fechadas).

Por outro lado, **a companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.**

Já caiu em prova!

(Auditor do Estado-Secont/ES-2009-Cespe) Uma companhia fechada com patrimônio líquido inferior a R$ 2.000.000,00 na data do balanço não está obrigada a elaborar e publicar a demonstração dos fluxos de caixa.

O item está certo.

Além disso, para as sociedades de grande porte, isto é, empresas, no exercício social anterior, com ativo total superior a R$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R$ 300 milhões, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, são obrigadas à elaboração de demonstrações financeiras, que deverão sofrer auditoria independente.

Resumindo, teríamos as seguintes companhias obrigadas à elaboração da DFC:

- Sociedades por ações abertas;
- Sociedades por ações fechadas, com patrimônio líquido superior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) na data do balanço; e
- Sociedades de grande porte.

Agora, você pode estar se perguntando. Tudo bem professor, entendi tudo, mas o que são mesmo companhias abertas e companhias fechadas? Boa pergunta.

Vamos aos conceitos: a companhia é aberta ou fechada conforme os valores mobiliários de sua emissão estejam ou não admitidos à negociação no mercado de valores mobiliários, respectivamente.

Simplificando:

Companhia aberta: negocia ações na bolsa de valores.

Companhia fechada: não negocia ações na bolsa de valores.

10.4.2. Conceitos Importantes

A DFC controlará a variação do disponível da empresa em determinado período. Ela é a única demonstração contábil a ser elaborada pela entidade, sem a utilização do regime de competência. Beleza até aqui?

Mas para que serve essa tal de DFC? A DFC permite que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a capacidade de a empresa gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como a necessidade de liquidez.

Epa, epa, epa, professor. Que história é essa de equivalentes de caixa. Bom já que vamos falar de equivalentes de caixa, vamos estudar também outros conceitos importantes:

Caixa: compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.

Equivalentes de caixa: são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.

Os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo, e não para investimento ou outros fins.

Para ser considerada equivalente de caixa, uma aplicação financeira deve ter conversibilidade imediata em um montante conhecido de caixa e estar sujeita a um insignificante risco de mudança de valor.

Um investimento, normalmente, se qualifica como equivalente de caixa quando tem vencimento de curto prazo, por exemplo, três meses ou menos, a contar da data da contratação.

Os investimentos em ações de outras entidades devem ser excluídos dos equivalentes de caixa a menos que eles sejam, em essência, um equivalente de caixa, como, por exemplo, nos casos de ações preferenciais resgatáveis que tenham prazo definido de resgate e cujo prazo atenda à definição de curto prazo.

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Cia. Potiguar de Gás-2006-FGV) A Cia. Grana Viva tem os seguintes saldos de Caixa, Bancos, Aplicações Financeiras e Duplicatas a Receber de Clientes:

Caixa = $ 10.000,00

Banco conta corrente = $ 380.000,00

Poupança = $ 46.000,00

CDB (30 dias de carência) = $ 654.000,00

Fundo de Capitalização (2 anos de carência) = $ 2.000,00

Duplicatas a Receber de Clientes (vencimento em 7 dias) = 258.000,00

Duplicatas a Receber de Clientes (vencimento em 30 dias) = 500.000,00

Duplicatas a Receber de Clientes (vencimento em 60 dias) = 350.000,00

Determine o saldo de "Caixa e Equivalente a Caixa", para efeito da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC).

a) $ 390.000,00.
b) $ 1.090.000,00.
c) $ 1.092.000,00.
d) $ 1.350.000,00.
e) $ 2.200.000,00.

Poupança	$ 46.000,00
CDB (30 dias de carência)	$ 654.000,00
Equivalentes-Caixa	700.000,00

Caixa	$ 10.000,00
Banco conta-corrente	$ 380.000,00

Caixa 390.000,00

Caixa + Equivalentes-Caixa = 390.000 + 700.000 = 1.090.000

Duplicatas são créditos com terceiros e não compõem o disponível da empresa. A alternativa “b” é a correta.

Fluxos de caixa: são as entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa.

Atividades operacionais: são as principais atividades geradoras de receita da entidade e outras atividades diferentes das de investimento e de financiamento.
Exemplos: Venda de mercadorias à vista, prestação de serviços à vista e pagamento a fornecedores.

Atividades de investimento: são as referentes à aquisição e à venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos nos equivalentes de caixa.
Exemplos: Compra de veículo para utilizar na entrega de mercadorias e venda de bens do ativo não circulante imobilizado.

Atividades de financiamento: são aquelas que resultam em mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no endividamento da entidade, não classificadas como atividade operacional.
Exemplos: Integralização do capital social em dinheiro e pagamento de dividendos.

A demonstração dos fluxos de caixa deve apresentar os fluxos de caixa do perío do classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Uma única transação pode incluir fluxos de caixa classificados em mais de uma atividade.

Exemplo: o desembolso de caixa para pagamento de um empréstimo inclui tanto os juros como o principal, a parte dos juros **pode** ser classificada como atividade operacional, mas a parte do principal **deve** ser classificada como atividade de financiamento.

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Cia. Potiguar de Gás-2006-FGV) De acordo com a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), analise as afirmativas a seguir:

I. A integralização do capital social da entidade, em dinheiro, corresponde a um fluxo de caixa gerado pela atividade de financiamento.

II. O pagamento de dividendos, em dinheiro, corresponde a um fluxo de caixa consumido pela atividade de financiamento.

III. O recebimento do dinheiro da venda do Imobilizado corresponde a um fluxo de caixa gerado pela atividade de investimento.

Assinale:

a) se somente a afirmativa I estiver correta.
b) se somente a afirmativa II estiver correta.
c) se somente a afirmativa III estiver correta.

d) se somente as afirmativas I e III estiverem corretas.
e) se todas as afirmativas estiverem corretas.

I. A integralização do capital social da entidade, em dinheiro, corresponde a um fluxo de caixa gerado pela atividade de financiamento. O item está **correto.**

II. O pagamento de dividendos, em dinheiro, corresponde a um fluxo de caixa consumido pela atividade de financiamento. O item está **correto.**

III. O recebimento do dinheiro da venda do Imobilizado corresponde a um fluxo de caixa gerado pela atividade de investimento. O item está **correto.**

A alternativa "e" é a correta.

10.4.3. Atividades Operacionais

Os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais são basicamente derivados das principais atividades geradoras de receita da entidade.

Portanto, eles geralmente resultam das transações e de outros eventos que entram na apuração do lucro líquido ou prejuízo.

Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades operacionais são:

– recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;
– recebimentos de caixa decorrentes de royalties, honorários, comissões e outras receitas;
– pagamentos de caixa a fornecedores de mercadorias e serviços;
– pagamentos de caixa a empregados ou por conta de empregados;
– recebimentos e pagamentos de caixa por seguradora de prêmios e sinistros, anuidades e outros benefícios da apólice;
– pagamentos ou restituição de caixa de impostos sobre a renda, a menos que possam ser especificamente identificados com as atividades de financiamento ou de investimento; e
– recebimentos e pagamentos de caixa de contratos mantidos para negociação imediata ou disponíveis para venda futura.

Fluxo das Operações (fluxo das atividades operacionais): são os decorrentes das atividades operacionais da empresa, ou seja, decorrentes da exploração do objeto social da empresa, como os recebimentos de vendas de mercadorias ou de prestações de serviços, o pagamento de fornecedores, de salários, de impostos decorrentes das vendas e de outras despesas operacionais.

Fluxo das Atividades Operacionais (FAO)

Entradas ou Fluxos Positivos:

– Recebimentos de clientes
– Recebimento de vendas à vista de bens e serviços.
– Descontos de duplicatas emitidas em venda a prazo (também pode ser classificado como

atividade de financiamento).

– Recebimento de dividendos de participação no capital de outras sociedades (também pode ser classificado como atividade de investimento).
– Recebimento de juros de empréstimos concedidos (também pode ser classificado como atividade de investimento).
– Recebimentos diversos (aluguéis de imóveis, recebimento de seguradoras referente a sinistro em estoques etc.).

Saídas ou Fluxos Negativos:

– Pagamentos a fornecedores
– Pagamento de salários a funcionários
– Pagamento de tributos e multas
– Pagamento de juros de empréstimos obtidos (também pode ser classificado como atividade de financiamento).

Nota 1: A conciliação entre o lucro líquido e o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais deve ser fornecida de forma que os usuários tenham elementos para avaliar os efeitos líquidos das atividades operacionais e de outros eventos que afetam o lucro líquido e os fluxos operacionais de caixa em diferentes períodos.

Nota 2: Pagamentos para a produção ou aquisição de ativos destinados a aluguel para terceiros e, em sequência, a serem vendidos são fluxos de caixa das atividades operacionais. Os recebimentos de aluguéis e das subsequentes vendas de tais ativos são também fluxos de caixa das atividades operacionais.

Nota 3: Uma entidade pode ter títulos e empréstimos para fins de intermediação que sejam semelhantes a estoques adquiridos especificamente para revenda. Portanto, os fluxos de caixa decorrentes da compra e venda desses títulos são classificados como atividades operacionais. Da mesma forma, as antecipações de caixa e os empréstimos feitos por instituições financeiras são comumente classificados como atividades operacionais, uma vez que se referem à principal atividade geradora de receita dessas entidades.

Já caiu em prova!

(Ciências Contábeis-Oficial Técnico de Inteligência-Abin-2010-Cespe) Caso uma imobiliária cobre aluguéis em nome de terceiros e os repasse inteiramente aos proprietários dos imóveis, estes não podem ser apresentados em bases líquidas nos fluxos de caixa provenientes das atividades operacionais da imobiliária.

A atividade fim de uma imobiliária é justamente administrar imóveis de terceiros, cobrando uma taxa de administração por isso.

Portanto, caso uma imobiliária cobre aluguéis em nome de terceiros e os repasse inteiramente aos proprietários dos imóveis, estes **devem** ser apresentados em bases líquidas nos fluxos de caixa provenientes das atividades operacionais da imobiliária. O item está errado.

Nota 4: Os fluxos de caixa referentes ao imposto de renda (IR) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) devem ser divulgados separadamente e devem ser classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais, **a menos que possam ser identificados especificamente como atividades de financiamento e de investimento.**

Os tributos sobre o lucro (IR e CSLL) resultam de transações que originam fluxos de caixa que são classificados como atividades operacionais, de investimento ou de financiamento na demonstração dos fluxos de caixa.

Embora a despesa com impostos possa ser prontamente identificável com as atividades de investimento ou de financiamento, torna-se, às vezes, impraticável identificar os respectivos fluxos de caixa dos impostos, que podem, também, ocorrer em período diferente dos fluxos de caixa da transação subjacente.

Portanto, os impostos pagos são comumente classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais. Todavia, quando for praticável identificar o fluxo de caixa dos impostos com uma determinada transação, da qual resultem fluxos de caixa que sejam classificados como atividades de investimento ou de financiamento, o fluxo de caixa dos impostos deve ser classificado como atividade de investimento ou de financiamento, conforme seja apropriado.

Já caiu em prova!

(Ciências Contábeis-Oficial Técnico de Inteligência-Abin-2010-Cespe) No caso de empresas não financeiras, os fluxos de caixa referentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido devem ser divulgados separadamente e sempre ser classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais.

Os fluxos de caixa referentes ao imposto de renda (IR) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) devem ser divulgados separadamente e devem ser classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais, **a menos que possam ser identificados especificamente como atividades de financiamento e de investimento**. O item está errado.

10.4.4. Atividades de Investimento

A divulgação em separado dos fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimento é importante porque tais fluxos de caixa representam a extensão em que os dispêndios de recursos são feitos pela entidade com a finalidade de gerar resultados e fluxos de caixa no futuro.

Exemplos de fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimento são:

– pagamentos de caixa para aquisição de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo. Esses desembolsos incluem os custos de desenvolvimento ativados e ativos imobilizados de construção própria;
– recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo;

– pagamentos para aquisição de ações ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações societárias em joint ventures, que é uma associação de empresas (exceto desembolsos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação imediata ou venda futura);
– recebimentos de caixa provenientes da venda de ações ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações societárias em joint ventures (exceto recebimentos referentes aos títulos considerados como equivalentes de caixa e os mantidos para negociação);
– adiantamentos de caixa e empréstimos feitos a terceiros (exceto adiantamentos e empréstimos feitos por instituição financeira);
– recebimentos de caixa por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos a terceiros (exceto adiantamentos e empréstimos de uma instituição financeira);
– pagamentos de caixa por contratos futuros, a termo, de opção e swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou venda futura, ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento; e
– recebimentos de caixa por contratos futuros, a termo, de opção e swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou venda futura, ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

Fluxo dos Investimentos (fluxo das atividades de investimento): estão ligados aos desembolsos referentes às aquisições de ativos imobilizados, que são utilizados na produção de bens e serviços, de investimentos em outras sociedades, bem como os recebimentos na alienação desses ativos. Incluem, ainda, os desembolsos relativos à concessão de empréstimos a terceiros e os recebimentos na amortização desses empréstimos.

Fluxo das Atividades de Investimento (FAI)

Entradas ou Fluxos Positivos:
– Recebimentos referentes a vendas do ativo imobilizado
– Recebimentos referentes a vendas de participações societárias permanentes ou investimentos temporários
– Recebimentos referentes ao principal de empréstimos ou financiamentos concedidos

Saídas ou Fluxos Negativos:
– Pagamentos referentes a compras à vista de bens do ativo imobilizado
– Pagamentos referentes a participações permanentes ou temporárias em outras sociedades
– Pagamentos referentes a compras de valores mobiliários
– Desembolso de empréstimos concedidos

10.4.5. Atividades de Financiamento

A divulgação separada dos fluxos de caixa decorrentes das atividades de financiamento é importante por ser útil para prever as exigências sobre futuros fluxos de caixa pelos fornecedores de capital à entidade.

Exemplos de fluxos de caixa decorrentes das atividades de financiamento são:

– caixa recebido pela emissão de ações ou outros instrumentos patrimoniais;
– pagamentos de caixa a investidores para adquirir ou resgatar ações da entidade;
– caixa recebido proveniente da emissão de debêntures, empréstimos, títulos e valores, hipotecas e outros empréstimos de curto e longo prazos;
– amortização de empréstimos e financiamentos, incluindo debêntures emitidas, hipotecas, mútuos e outros empréstimos de curto e longo prazos; e
– pagamentos de caixa por arrendatário, para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil financeiro.

Fluxo dos Financiamentos (fluxo das atividades de financiamento): são referentes aos empréstimos e financiamentos captados pela empresa, incluindo o recebimento dos empréstimos e o desembolso feito nas amortizações de tais dívidas. Neste grupo, incluem-se, também, os recursos recebidos dos sócios (integralizações de capital em dinheiro) e os dividendos pagos aos acionistas.

Fluxo das Atividades de Financiamento (FAF)

Entradas ou Fluxos Positivos:

– Recebimentos referentes a empréstimos obtidos
– Recebimento de acionistas por venda de ações ou integralização do capital
– Recebimento por emissão de debêntures
– Recebimento de doações e subvenções para investimento

Saídas ou Fluxos Negativos:

– Pagamento de dividendos
– Pagamento de resgate ou reembolso de ações
– Pagamento de resgate de debêntures
– Pagamento do principal referente a empréstimos ou financiamentos obtidos

Nota 1: Empréstimos bancários são geralmente considerados como atividades de financiamento. Entretanto, em determinadas circunstâncias, saldos bancários a descoberto, decorrentes de empréstimos obtidos por meio de instrumentos, como cheques especiais ou contas-correntes garantidas, são liquidados automaticamente de forma a integrarem a gestão das disponibilidades da entidade. Uma característica de tais contas-correntes é que frequentemente os saldos flutuam de devedor para credor. Nessas circunstâncias, esses saldos bancários a descoberto devem ser incluídos como componente de caixa e equivalentes de caixa. A parcela não utilizada do limite dessas linhas de crédito não deve

compor os equivalentes de caixa.

Nota 2: Os juros pagos e recebidos e os dividendos e juros sobre o capital próprio recebidos são comumente classificados como fluxos de caixa operacionais em instituições financeiras. Todavia, não há consenso sobre a classificação desses fluxos de caixa para outras entidades. Os juros pagos e recebidos e os dividendos e os juros sobre o capital próprio recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa operacionais, porque eles entram na determinação do lucro líquido ou prejuízo. Alternativamente, os juros pagos e os juros e dividendos e os juros sobre o capital próprio recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento, respectivamente, porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retorno sobre investimentos.

Nota 3: Os dividendos e os juros sobre o capital próprio pagos podem ser classificados como fluxo de caixa de financiamento porque são custos da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, os dividendos e os juros sobre o capital próprio pagos podem ser classificados como componente dos fluxos de caixa das atividades operacionais, a fim de auxiliar os usuários a determinar a capacidade de a entidade pagar dividendos e juros sobre o capital próprio utilizando os fluxos de caixa operacionais.

O CPC encoraja fortemente as entidades a classificarem os juros, recebidos ou pagos, e os dividendos e juros sobre o capital próprio recebidos como fluxos de caixa das atividades operacionais, e os dividendos e juros sobre o capital próprio pagos como fluxos de caixa das atividades de financiamento. Alternativa diferente deve ser seguida de nota evidenciando esse fato.

Já caiu em prova!

(Auditor do Tribunal de Contas– TCE/SP–2008-FCC) Na elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, são classificados como itens das atividades de financiamentos:

a) pagamentos de parte de financiamentos de imobilizados e aquisições de títulos patrimoniais de outras empresas.
b) a venda de ações emitidas e o pagamento de dividendos e juros sobre o capital próprio.
c) aquisições de bens não de uso e o valor obtido com a venda de ativos fixos utilizados na produção.
d) os ingressos relativos a dividendos decorrentes da participação no patrimônio de outras empresas.
e) as despesas relativas às depreciações anuais e à aquisição de itens classificáveis como bens não de uso.

Vamos analisar as alternativas:

a) pagamentos de parte de financiamentos de imobilizados e aquisições de títulos patrimoniais de outras empresas.

Pagamento de parte de financiamentos de imobilizados fluxo negativo das atividades de financiamento.

Aquisições de títulos patrimoniais de outras empresas fluxo negativo das atividades de investimento. A alternativa está **incorreta.**

b) a venda de ações emitidas e o pagamento de dividendos e juros sobre o capital próprio.

Venda de ações emitidas fluxo positivo das atividades de financiamento.

Juros sobre o capital próprio fluxo negativo das atividades de financiamento. A alternativa está correta.

c) aquisições de bens não de uso e o valor obtido com a venda de ativos fixos utilizados na produção.

Aquisições de bens não de uso fluxo negativo das atividades de investimento.

Valor obtido com a venda de ativos fixos utilizados na produção fluxo positivo das atividades de investimento. A alternativa está **incorreta.**

d) os ingressos relativos a dividendos decorrentes da participação no patrimônio de outras empresas.

Ingressos relativos a dividendos decorrentes da participação no patrimônio de outras empresas fluxo positivo das atividades de investimento ou operacionais. A alternativa está **incorreta.**

e) as despesas relativas às depreciações anuais e à aquisição de itens classificáveis como bens não de uso.

Despesas relativas às depreciações anuais não faz parte do fluxo de caixa (não altera o disponível da empresa). No método indireto, deve ser somado ao lucro líquido do exercício, para apurar o resultado ajustado.

Aquisições de bens não de uso fluxo negativo das atividades de investimento. A alternativa está **incorreta.**

A alternativa "b" é a correta.

10.4.6. Divulgação de Fluxos de Caixa das Atividades Operacionais

A Demonstração do Fluxo de Caixa demonstra as causas da variação do Disponível. A entidade deve divulgar os fluxos de caixa das atividades operacionais, usando:

– **o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos são divulgadas**; ou

– **o método indireto, segundo o qual o lucro líquido ou prejuízo é ajustado pelos efeitos**:

  – das transações que não envolvem caixa;
  – de quaisquer diferimentos ou outras apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros; e
  – de itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.

10.4.6.1. Método Direto

De acordo com o método direto, as informações sobre as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos podem ser obtidas:

– dos registros contábeis da entidade; ou
– ajustando as vendas, os custos das vendas (no caso de instituições financeiras, os componentes formadores da margem financeira, juntamente com as receitas com serviços e tarifas) e outros itens da demonstração do resultado referentes a:
– mudanças ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;
– outros itens que não envolvem caixa; e
– outros itens cujos efeitos no caixa sejam fluxos de caixa decorrentes das atividades de financiamento e de investimento.

Neste método, a apresentação dos fluxos das atividades operacionais consiste na exposição direta dos recebimentos (entradas) e pagamentos (saídas) durante o exercício. Ou seja, representa o fluxo do Disponível durante o exercício.

Entradas de recursos fluxo de caixa positivo.
Saídas de recursos fluxo de caixa negativo.

A estrutura da DFC pelo método direto seria:
Ingressos (Entradas de Recursos)

Recebimento de Clientes
(+) Recebimento de Empréstimos de Curto Prazo
(+) Dividendos Recebidos de Investimentos Avaliados pelo Custo de Aquisição
(-) Pagamento a Fornecedores
(-) Impostos e Contribuições Pagos
(-) Pagamento de Despesas Operacionais, inclusive Despesas Antecipadas
(=) Recursos Derivados das Operações (I)

(+) Recebimento por Venda de Bens do Ativo Não Circulante
(+) Resgate de Aplicações Temporárias
(+) Ingresso de Novos Empréstimos
(+) Integralização do Capital
(+) Resgate de Depósitos Judiciais
(+) Ingressos de Outros Recursos
(=) Recursos Derivados de Financiamentos e de Investimentos (II)

(=) Total das Entradas de Recursos = I + II

Aplicações de Recursos
Pagamento de Dividendos

Aquisição de Participações Societárias
Aplicações no Ativo Não Circulante
Pagamento de Empréstimos de Longo Prazo
Outros Pagamentos

Variação Líquida do Disponível = 1 – 2
(+) Saldo Inicial do Disponível
(=) Saldo Final do Disponível

Para facilitar o estudo, apresento as estruturas principais para os cálculos dos recebimentos e pagamentos.

10.4.6.1.1. Valor Recebido de Clientes no Período

Clientes = Duplicatas a Receber

Clientes – Saldo Inicial
(+) Receita de Vendas (à vista ou a prazo)
(+) Duplicatas Descontadas
(-) Devoluções de Vendas
(-) Descontos Incondicionais sobre Vendas
(-) Abatimentos sobre Vendas
(-) Provisão para Devedores Duvidosos Utilizada no Período
(+) Adiantamento de Clientes – Saldo Final
(-) Adiantamento de Clientes – Saldo Inicial
(-) Perdas com Clientes
(-) Clientes – Saldo Final
Valor Recebido de Clientes no Período

Agora você deve estar se perguntando: A DFC não demonstra a variação do disponível? Sim.

Então, por que foram consideradas as receitas de vendas à vista ou a prazo? Deveriam ser somente as receitas de vendas à vista! Há controvérsias. Risos. Vamos fazer um exemplo para que entenda melhor.

Exemplo: Suponha que a empresa J4M2 tenha as seguintes receitas de vendas no período:

Receita de Vendas à Vista = R$ 100.000,00
Receita de Vendas a Prazo = R$ 50.000,00

Suponha, também, que, no período, houve pagamento de clientes no valor de R$ 30.000,00.

Agora, eu pergunto: Qual foi o valor que a empresa J4M2 efetivamente recebeu de

clientes no período?

Os recebimentos de clientes no período foram os R$ 100.000,00 das vendas à vista somados aos R$ 30.000,00 do pagamento de clientes, ou seja, R$ 130.000,00.

Agora, vamos utilizar a estrutura, supondo que o saldo inicial da conta "Clientes" seja zero. Qual é o saldo final da conta "Clientes"? Repare o lançamento das vendas a prazo:

Débito: Clientes (Ativo Circulante)	50.000
Crédito: Receita de Vendas (Receita)	50.000

No momento do pagamento de clientes:

Débito: Caixa (Ativo Circulante)	30.000
Crédito: Clientes (Ativo Circulante)	30.000

Portanto, o saldo final da conta "Clientes" será de R$ 20.000,00 (R$ 50.000,00 – R$ 30.000,00):

Clientes	
50.000	30.000
20.000	

Clientes – Saldo Inicial	0
(+) Receita de Vendas (à vista ou a prazo)	150.000
(-) Clientes – Saldo Final	(20.000)
Valor Recebido de Clientes no Período	130.000

Viu? O mesmo resultado! E sabe por quê? Porque as vendas a prazo menos o saldo final da conta "Clientes" é justamente o valor que os clientes que compraram a prazo pagaram no período.

Tudo bem professor e quanto ao "Adiantamento de Clientes". Bom, este é mais fácil. Veja: o saldo inicial da conta "Adiantamento de Clientes" corresponde ao valor que foi recebido de clientes no período anterior e, portanto, foi considerado na DFC do período anterior. Por isso, subtraímos.

Por outro lado, a diferença entre o saldo final e o saldo inicial da conta "Adiantamento de Clientes" é justamente o valor que a empresa recebeu no período. Não é receita do período, pelo princípio da competência (por isso, é colocado em adiantamento de clientes), mas o dinheiro foi, efetivamente, recebido pela empresa, alterando o disponível.

E os demais itens da estrutura? Vamos lá:

I – Duplicatas Descontadas:

Débito: Bancos (Ativo Circulante)
Débito: Despesas Financeiras (Despesa)

Crédito: Duplicatas Descontadas (Ativo Circulante – Retificadora ou Passivo Circulante)

Portanto, afeta o disponível (aumentou o saldo da conta "Bancos" e é somado na estrutura).

II – Devoluções de Vendas, Descontos Incondicionais sobre Vendas e Abatimentos sobre Vendas são deduções da receita bruta de vendas, e, portanto, reduzem o valor recebido (à vista) ou a receber (a prazo) do disponível.

III – Provisão para Devedores Duvidosos (PDD): A Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa ou Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa, constituída no ano anterior, pode ter duas destinações:

Perda consumada:
Débito: Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (AC – Retificadora)
Crédito: Clientes (AC)

Deve ser subtraída na apuração do valor efetivamente pago pelos Clientes, pois reduz o saldo da conta "Clientes", mas não altera o "Disponível" da empresa.

Reversão da provisão:
Débito: Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (AC – Retificadora)
Crédito: Reversão de Provisões (Receita)

Deve ser somada na apuração do valor efetivamente pago pelos Clientes, pois o valor que reduz o saldo da conta "Clientes", nesse caso, é o valor da perda consumada (diferença entre a provisão constituída e a sua reversão), que não altera o "Disponível" da empresa.

IV – Perdas com Clientes: é uma perda além da provisão para créditos de liquidação duvidosa. O lançamento seria:

Débito: Perdas com Clientes (Despesa)
Crédito: Clientes (Ativo Circulante)

Ou seja, reduz o saldo final da conta "Clientes" (reduzindo o saldo), mas não altera o disponível. Por isso, deve ser subtraído.

Já caiu em prova!

(Contador–MPE/SE-2009–FCC)

Instruções: Para responder às questões 1 a 4, considere as informações a seguir oriundas do Departamento de Contabilidade da Cia. Margarida.

I. Os saldos finais de suas contas no período de 2007/2008 eram:

Saldos Devedores	2007	2008	Saldos Credores	2007	2008
Amortizações	1.000,00	1.000,00	Amortização Acumulada	1.000,00	2.000,00
Benfeitorias em Propriedades de Terceiros	4.000,00	4.000,00	Capital Social	15.000,00	27.000,00

Caixa	500,00	1.500,00	Contas a Pagar	2.000,00	3.000,00
Clientes	18.000,00	27.500,00	Depreciação Acumulada	3.000,00	2.000,00
Custo da Mercadoria Vendida	20.000,00	30.000,00	Duplicatas Descontadas	0	10.000,00
Depreciações	1.000,00	2.000,00	Encargos e Salários a Pagar	600,00	1.200,00
Despesas de Juros	4.000,00	4.500,00	Empréstimos a Pagar	5.400,00	10.000,00
Despesas Administrativas	3.000,00	5.000,00	Fornecedores	5.000,00	6.800,00
Despesas Comerciais	4.300,00	5.100,00	Juros a Pagar	3.000,00	1.000,00
Despesas Tributárias	4.400,00	6.100,00	PDD	300,00	500,00
Encargos e Salários	12.000,00	16.100,00	Reservas	1.000,00	0
Estoques	1.800,00	3.000,00	Resultado c/ Alienação de Veículos	0	1.000,00
Imóveis	2.500,00	12.500,00	Vendas de Mercadorias	50.000,00	70.000,00
Participações em Outras Companhias	4.500,00	4.000,00			
Perdas com Clientes	0	1.200,00			
Provisão para Devedores	300,00	500,00			
Resultado de Equivalência	0	500,00			
Veículos	5.000,00	10.000,00			
Total	86.300,00	134.500,00		86.300,00	134.500,00

II. Dados complementares relativos a operações realizadas, na empresa, no exercício de 2008:

– No início do período a empresa renova integralmente sua frota, leiloando todos os veículos antigos e adquirindo novos veículos, mas adequados às necessidades previstas para os próximos 5 anos.

– Aumenta seu capital por meio da utilização do saldo anterior das Reservas e de subscrições de novos sócios.

– Altera o perfil de sua dívida de longo prazo, quitando os empréstimos anteriores, cujo vencimento era previsto para o final de 2009 e assume novo compromisso com a quitação prevista para o final de 2012.

– A empresa adquiriu novos imóveis, preparando-se para expansão futura, no final do período.

1. O resultado apurado pela empresa em 2007 foi:

a) um prejuízo de R$ 1.000,00.

b) um resultado superavitário.

c) maior que o obtido em 2008.

d) um resultado deficitário.

e) inferior ao resultado de 2008.

I – Demonstração do Resultado do Exercício (2007 e 2008):

DRE	2007	2008
Vendas de Mercadorias	50.000,00	70.000,00
(-) Custo da Mercadoria Vendida	(20.000,00)	(30.000,00)
(=) Lucro Bruto	**30.000,00**	**40.000,00**
(-) Amortizações	(1.000,00)	(1.000,00)

(-) Depreciações	(1.000,00)	(2.000,00)
(-) Despesas de Juros	(4.000,00)	(4.500,00)
(-) Despesas Administrativas	(3.000,00)	(5.000,00)
(-) Despesas Comerciais	(4.300,00)	(5.100,00)
(-) Despesas Tributárias	(4.400,00)	(6.100,00)
(-) Encargos e Salários	(12.000,00)	(16.100,00)
(-) Perdas com Clientes	0	(1.200,00)
(-) Provisão para Devedores	(300,00)	(500,00)
(-) Resultado de Equivalência	0	(500,00)
(+) Resultado c/ Alienação de Veículos	0	1.000,00
Resultado do Exercício	**0,00**	**(1.000,00)**

A alternativa "c" é a correta.

2. O valor recebido na alienação dos veículos foi, em R$:
   a) 1.000,00.
   b) 2.000,00.
   c) 3.000,00.
   d) 4.000,00.
   e) 5.000,00.

De acordo com a questão: No início do período (2008) a empresa renova integralmente sua frota, leiloando todos os veículos antigos e adquirindo novos veículos, mas adequados às necessidades previstas para os próximos 5 anos.

Resultado c/ Alienação de Veículos = 1.000

Custo de Aquisição = 5.000 (saldo de 2007)
Depreciação Acumulada = 3.000 (saldo de 2007)

Valor Contábil = Custo de Aquisição – Depreciação Acumulada
Valor Contábil = 5.000 – 3.000 = 2.000
Resultado c/ Alienação de Veículos = Valor da Alienação – Valor Contábil
1.000 = Valor da Alienação – 2.000
Valor da Alienação = 3.000
A alternativa "c" é a correta.

3. Em 2008, o ingresso de caixa gerado pelos clientes foi, em R$:
   a) 71.500,00.
   b) 71.200,00.
   c) 70.000,00.
   d) 69.300,00.
   e) 69.000,00.

Clientes – Saldo Inicial 18.000
(+) Vendas 70.000
(+) Duplicatas Descontadas 10.000

(-) PDD de 2007	(300)
(-) Perdas com Clientes	(1.200)
(-) Clientes – Saldo Final	(27.500)
Recebimento de Clientes (2008)	**69.000**

A alternativa "e" é a correta.

4. O valor total do fluxo de caixa gerado pelas atividades de investimentos corresponde a, em R$:
   a) um ingresso de caixa de 20.000,00.
   b) um ingresso de caixa de 7.000,00.
   c) uma saída de recursos de 7.000,00.
   d) uma entrada de recursos de 17.000,00.
   e) uma saída de caixa de 17.000,00.

Fluxo das Atividades de Investimentos:

Lançamentos:

I – Alienação dos veículos:

Depreciação Acumulada (ANC – Imobilizado – Retificadora)
a Veículos (ANC – Imobilizado) 3.000

Caixa (Ativo Circulante)
a Outras Receitas (Receita) 3.000

Outras Despesas (Despesa)
a Veículos (ANC – Imobilizado) 2.000

Lançamento consolidado:

Caixa (Ativo Circulante)
a Diversos
a Veículos (ANC – Imobilizado) 2.000
a Resultado c/ Alienação (Receita) 1.000 3.000

II – Compra de novos veículos:

Veículos (ANC – Imobilizado)
a Caixa (Ativo Circulante) 10.000

III – Compra de novos imóveis (diferença de saldo = 12.500 – 2.500 = 10.000):

Imóveis (ANC – Investimentos)
a Caixa (Ativo Circulante) 10.000

IV – Fluxos das Atividades de Investimentos:

Entradas:

Alienação de Veículos 3.000

Saídas:

Compra de Veículos	(10.000)
Compra de Imóveis	(10.000)
Fluxo de Caixa Negativo	**(17.000)**

A alternativa "e" é a correta.

10.4.6.1.2. Valor Pago a Fornecedores no Período

Fornecedores = Duplicatas a Pagar

Fornecedores – Saldo Inicial
(+) Compras do período (*) (à vista ou a prazo)
(+) Adiantamento a Fornecedores – Saldo Final
(-) Adiantamento a Fornecedores – Saldo Inicial
<u>(-) Fornecedores – Saldo Final</u>
Valor Pago a Fornecedores no Período

(*) Para calcular as compras:

CMV = EI + C – EF
Onde:
CMV = Custo das Mercadorias Vendidas
EI = Estoque Inicial
C = Compras Líquidas
EF = Estoque Final

(+) Compras
<u>(-) Tributos a Recuperar</u>
Compras Brutas
(-) Devoluções de Compras
(+) Fretes + Seguros
(+) Carga + Descarga + Armazenagem
(-) Abatimentos sobre Compras
<u>(-) Descontos Incondicionais Obtidos</u>
Compras Líquidas

Vamos analisar os itens da estrutura:

I – Fornecedores: a diferença entre o saldo inicial e o saldo final da conta "Fornecedores" no período é justamente o valor que foi efetivamente pago pela empresa aos fornecedores.

II – Compras do período (à vista ou a prazo): é o mesmo raciocínio das vendas à vista ou a prazo. Vejamos:

Exemplo: Suponha que a empresa J4M2 fez as seguintes compras no período:

Compras à Vista = R$ 100.000,00
Compras a Prazo = R$ 50.000,00

Suponha, também, que, no período, houve pagamento a fornecedores no valor de R$ 30.000,00.

Agora, eu pergunto: Qual foi o valor que a empresa J4M2 efetivamente pagou aos fornecedores no período?

As compras à vista foram no valor de R$ 100.000,00 somados aos R$ 30.000,00 do pagamento a fornecedores, ou seja, R$ 130.000,00.

Agora, vamos utilizar a estrutura, supondo que o saldo inicial da conta "Fornecedores" seja zero. Qual é o saldo final da conta "Fornecedores"? Repare o lançamento das compras a prazo (sem tributação):

Débito: Mercadorias (Ativo Circulante)	50.000
Crédito: Fornecedores (Passivo Circulante)	50.000

No momento do pagamento a fornecedores:

Débito: Fornecedores (Passivo Circulante)	30.000
Crédito: Caixa (Ativo Circulante)	30.000

Portanto, o saldo final da conta "Fornecedores" será de R$ 20.000,00 (R$ 50.000,00 – R$ 30.000,00):

Fornecedores	
30.000	50.000
	20.000

Fornecedores – Saldo Inicial	0
(+) Compras do Período (à vista ou a prazo)	150.000
(-) Fornecedores – Saldo Final	(20.000)
Valor Recebido de Clientes no Período	130.000

Viu? O mesmo resultado! E sabe por quê? Porque as compras a prazo menos o saldo final da conta "Fornecedores" é justamente o valor que foi pago aos fornecedores no período (R$ 30.000,00).

III – Adiantamento a Fornecedores: o saldo inicial da conta "Adiantamento a Fornecedores" corresponde ao valor que foi pago a fornecedores no período anterior e, portanto, foi considerado na DFC do período anterior. Por isso, subtraímos.

Por outro lado, a diferença entre o saldo final e o saldo inicial da conta "Adiantamento a

Fornecedores" é justamente o valor que a empresa pagou a fornecedores no período, alterando o disponível.

10.4.6.1.3. Pagamento de Despesas no Período

Despesa a Pagar – Saldo Inicial
(+) Despesas do Período
(-) Despesas do Período que Não Afetam o Disponível (*)
(+) Despesas Antecipadas – Saldo Final
(-) Despesas Antecipadas – Saldo Inicial
<u>(-) Despesas a Pagar – Saldo Final</u>
Despesas Pagas no Período

(*) São despesas pelo regime de competência, mas não afetam o disponível da empresa (não são despesas pelo regime de caixa).

Já caiu em prova!

(AFRF-Auditoria-2002.2-Esaf) Dadas as informações a seguir:

I. As Demonstrações Contábeis, de três períodos consecutivos, da CIA. MARACANÃ, registram nas contas abaixo, os seguintes saldos:

Saldos Finais	1999	2000	2001
Vendas	15.000.000	25.000.000	32.000.000
Custo das Mercadorias Vendidas	8.500.000	14.500.000	18.000.000
Despesa c/ Devedores Duvidosos	10.000	12.000	15.000
Clientes	13.000.000	22.000.000	26.000.000
Estoques	30.000	65.000	70.000
PDD	10.000	12.000	15.000
Reversão de PDD	----	----	4.000
Fornecedores	1.450.000	2.600.000	3.900.000
Despesas do Período	3.000.000	4.500.000	5.000.000
Contas a Pagar	220.000	350.000	400.000
Perdas com Clientes	----	8.000	----

II. O Balanço Patrimonial de 1998 evidenciava como saldos finais das contas a seguir os valores:

Estoques	Fornecedores	Clientes	PDD	Contas a Pagar
100.000	1.070.000	3.000.000	3.000	150.000

III. A empresa utilizava Contas a Pagar somente para registrar despesas a prazo.

Com base unicamente nas informações fornecidas, responda às questões de 1 a 4.

1. O valor das compras efetuadas pela empresa em 2001 é:
   a) 18.005.000.
   b) 17.935.000.
   c) 16.705.000.
   d) 14.535.000.

e) 13.385.000.

EI (2001) = EF (2000) = 65.000

EF (2001) = 70.000

CMV (2001) = 18.000.000

CMV = EI + C – EF C = CMV – EI + EF = 18.000.000 – 65.000 + 70.000

Compras (2001) = 18.005.000

A alternativa “a” é a correta.

2. O valor de ingresso no Fluxo de Caixa, nos três períodos (99, 00 e 01), proveniente das Vendas é:

a) 15.000.000; 25.000.000 e 32.000.000.
b) 13.000.000; 22.002.000 e 31.998.000.
c) 12.997.000; 22.000.000 e 31.992.000.
d) 9.007.000; 21.992.000 e 27.988.000.
e) 4.997.000; 15.982.000 e 27.992.000.

Fluxo de Caixa Proveniente das Vendas:

I – 1999

Clientes – Saldo Inicial (1998)	3.000.000
(+) Vendas (1999)	15.000.000
(-) PDD de 1998 utilizada em 1999	(3.000)
(-) Clientes – Saldo Final (1999)	(13.000.000)
Recebimento de Clientes (1999)	**4.997.000**

II – 2000

Clientes – Saldo Inicial (2000)	13.000.000
(+) Vendas (2000)	25.000.000
(-) PDD de 1999 utilizada em 2000	(10.000)
(-) Perdas com Clientes (2000)	(8.000)
(-) Clientes – Saldo Final (2000)	(22.000.000)
Recebimento de Clientes (2000)	**15.982.000**

III – 2001

Para calcularmos as vendas de 2001, devemos considerar que houve reversão de PDD, ou seja, nem toda a provisão constituída em 2.000 foi utilizada para baixar clientes incobráveis. Assim, no nosso cálculo, devemos considerar somente a diferença (12.000 – 4.000 = 8.000):

Clientes – Saldo Inicial (2001)	22.000.000
(+) Vendas (2001)	32.000.000
(-) PDD de 2000 utilizada em 2001	(8.000)
(-) Clientes – Saldo Final (2001)	(26.000.000)
Recebimento de Clientes (2001)	**27.992.000**

A alternativa “e” é a correta.

3. Se 10% das Despesas do ano de 2000 representarem valores ligados a itens provisionados, pode-se afirmar que o

valor das saídas de caixa decorrentes de pagamento de despesas é:

a) 3.700.000.
b) 3.920.000.
c) 4.150.000.
d) 4.500.000.
e) 4.720.000.

Contas a Pagar – Saldo Inicial (2000)	220.000
(+) Despesas do Período	4.500.000
(-) Despesas Provisionadas (10%)	(450.000)
(-) Contas a Pagar – Saldo Final (2000)	(350.000)
Despesas Pagas em 2000	**3.920.000**

A alternativa "b" é a correta.

4. No período de 2000 os pagamentos efetuados pela empresa aos fornecedores foram no valor de:

a) 18.005.000.
b) 17.935.000.
c) 16.705.000.
d) 14.535.000.
e) 13.385.000.

I – Cálculo das compras em 2000:

EI (2000) = 30.000

EF (2000) = 65.000

CMV (2000) = 14.500.000

CMV = EI + C – EF C = 14.500.000 – 30.000 + 65.000 = 14.535.000

Fornecedores – Saldo Inicial (2000)	1.450.000
(+) Compras (2000)	14.535.000
(-) Fornecedores – Saldo Final (2000)	(2.600.000)
Despesas Pagas em 2000	**13.385.000**

A alternativa "e" é a correta.

10.4.6.2. Método Indireto

De acordo com o método indireto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é determinado ajustando o lucro líquido ou prejuízo quanto aos efeitos de:

– mudanças ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;
– itens que não afetam o caixa, tais como depreciação, provisões, impostos diferidos, variações cambiais não realizadas, resultado de equivalência patrimonial em investimentos e participação de minoritários, quando aplicável; e
– todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimento ou de financiamento.

Nota 1: Alternativamente, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais pode ser apresentado conforme o método indireto, mostrando as receitas e as despesas divulgadas na demonstração do resultado e as mudanças ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar.

Nota 2: A conciliação entre o lucro líquido e o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais deve ser fornecida obrigatoriamente caso a entidade use o método direto para apurar o fluxo líquido das atividades operacionais. A conciliação deve apresentar, separadamente, por categoria, os principais itens a serem reconciliados, à semelhança do que deve fazer a entidade que use o método indireto em relação aos ajustes ao lucro líquido ou prejuízo para apurar o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

A DFC, pelo método indireto, pode ser estruturada da seguinte forma:

I – Origens de Recursos

Das Operações

(±) Resultado Líquido do Exercício (Lucro ou Prejuízo)
(+) Depreciação, Amortização, Exaustão;
(+) Aumento no Passivo Não Circulante – Receitas Diferidas
(+) Perda de Equivalência Patrimonial
(+) Variação Monetária Passiva de Longo Prazo
(+) Prejuízo nas Vendas de Bens ou Direitos do Ativo Não Circulante
(-) Diminuição no Passivo Não Circulante – Receitas Diferidas
(-) Ganho de Equivalência Patrimonial
(-) Variação Monetária Ativa de Longo Prazo
(-) Lucro nas Vendas de Bens ou Direitos do Ativo Não Circulante
(=) Resultado Líquido Ajustado
(+) Aumentos das Contas do Passivo Circulante
(-) Aumentos das Contas do Ativo Circulante, exceto Disponível
(-) Diminuição das Contas do Passivo Circulante
(+) Diminuição das Contas do Ativo Circulante, exceto Disponível

Dos Investimentos e Financiamentos

(+) Realização do Capital Social e Contribuições para Reservas de Capital
(+) Redução do Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo
(+) Valor da Alienação de Bens ou Direitos do Ativo Não Circulante
(+) Aumento do Passivo Não Circulante – Longo Prazo

II – Aplicações de Recursos

(+) Dividendo pagos, creditados ou propostos
(+) Aumento do Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo

(+) Aquisição de Bens ou Direitos do Ativo Não Circulante
(+) Redução do Passivo Não Circulante – Longo Prazo

III – Variação Líquida do Disponível = I – II
IV – Saldo Inicial do Disponível
V – Saldo Final do Disponível = III + IV

Os ajustes a serem efetuados ao Lucro Líquido do Exercício correspondem a:

– Receitas e despesas que afetam o Lucro Líquido do Exercício (Regime de Competência), mas não afetam o disponível da empresa (Regime de Caixa);
– Receitas e despesas que não afetam o Lucro Líquido do Exercício (Regime de Competência), mas afetam o disponível da empresa (Regime de Caixa); ou
– Receitas e despesas que, apesar de afetarem o disponível, não pertencem à atividade fim da empresa (Ex: ganho ou perda na venda de bens do ativo não circulante)

Exemplos:

1 – As despesas com depreciação reduzem o lucro do período, mas não alteram o Disponível. Logo, tais despesas devem ser somadas ao lucro do período na DFC.

2 – O ganho de equivalência patrimonial aumenta o lucro do período, mas não altera o Disponível. Logo, tal receita deve ser subtraída do lucro do período na DFC.

3 – A receita antecipada de aluguéis aumenta o Disponível (receita recebida e não ganha), e deve ser somada ao lucro do período na DFC.

4 – O lucro na venda de um bem do ativo não circulante deve ser subtraído, pois, na verdade, o valor que é considerado é o valor total da alienação (se for à vista), que é atividade de investimento e não operacional. Como o lucro na venda foi considerado no período, deve ser subtraído do lucro do período na DFC.

Mas esses aumentos e diminuições do ativo circulante e do passivo circulante? Por que também devem ser considerados no cálculo do fluxo de caixa líquido das atividades operacionais?

Vou explicar cada caso com exemplos, ok? Então, como diria Barack Obama, let´s go.

I – Aumentos das Contas do Passivo Circulante: são somados para apuração do fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

Exemplo 1: Suponha que a empresa fez o registro de uma despesa incorrida no período que gerou uma conta a pagar. A despesa é incorrida pelo regime de competência (Exemplo: Despesa de Telefone). Portanto, é uma despesa do período que foi considerada na apuração do resultado líquido do exercício (diminuindo o resultado), mas que não alterou o disponível. Logo, deve ser somada para apuração do fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

Exemplo 2: Suponha que a empresa fez uma compra de mercadorias a prazo. Nesse caso, há um aumento do saldo da conta "Estoque de Mercadorias" (ativo circulante) e um aumento do saldo de "Contas a Pagar" (passivo circulante). Esta operação não causa variação no disponível da empresa. Repare que poderíamos não fazer ajuste algum. Contudo, pela regra do método direto, somamos o acréscimo em "Contas a Pagar" e subtraímos o acréscimo em "Estoque de Mercadorias", ou seja, o resultado final é zero (não houve ajuste). Este exemplo também se aplica ao item II abaixo.

II – Aumentos das Contas do Ativo Circulante, exceto Disponível: são subtraídos para apuração do fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

Exemplo: Suponha que a empresa fez uma compra de mercadorias à vista. Nesse caso, há um aumento do saldo da conta "Estoque de Mercadorias" (ativo circulante) e uma redução da conta "Caixa" (disponível). Esta operação causa redução no disponível da empresa. Logo, deve ser subtraída para apuração do fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

III – Diminuição das Contas do Passivo Circulante: são subtraídos para apuração do fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

Exemplo: Suponha que a empresa fez o pagamento de uma conta a pagar. Nesse caso, há uma redução do saldo da conta "Contas a Pagar" (passivo circulante) e uma redução da conta "Caixa" (disponível). Esta operação causa redução no disponível da empresa. Logo, deve ser subtraída para apuração do fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

IV – Diminuição das Contas do Ativo Circulante, exceto Disponível: são somados para apuração do fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

Exemplo: Suponha que a empresa recebeu, de seus clientes, determinado valor referente a "Duplicatas a Receber". Nesse caso, há uma redução do saldo da conta "Duplicatas a Receber" (ativo circulante) e um aumento da conta "Caixa" (disponível). Esta operação causa aumento no disponível da empresa. Logo, deve ser somada para apuração do fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

Nota: Os aumentos ou diminuições das contas do Ativo Circulante não levam em consideração as contas do disponível, que é justamente aquilo que é calculado da DFC.

Já caiu em prova!

(AFRF-Auditoria-2003-Esaf)

Instruções para resolução das questões de n^{os} 1 a 8.

Em uma operação de verificação dos livros contábeis, realizada na Cia. Luanda, foi possível identificar os seguintes dados:

I. O Balanço Patrimonial dos exercícios 20x1 e 20x2

Contas do Ativo	20x1	20x2

Disponibilidades	8.000	6.000
Clientes	12.000	22.500
(-) Prov. p/ Créditos de Liq. Duvidosa	(300)	(800)
Estoques	2.000	6.500
Participações Societárias	5.300	5.300
Imóveis	12.000	12.000
Equipamentos	15.000	20.000
Veículos	20.000	20.000
(-) Depreciação Acumulada	(2.000)	(7.500)
Total do Ativo	72.000	84.000
Contas do Passivo + PL	20x1	20x2
Contas a Pagar	1.000	4.000
Fornecedores	9.000	6.000
Dividendos a Pagar	------	3.000
Impostos Provisionados	1.000	2.000
Notas Promissórias a Pagar	10.000	------
Financiamentos de Longo Prazo	16.000	22.000
Capital Social	30.000	40.000
Reservas de Lucros	4.000	0
Lucros/Prejuízos Acumulados	1.000	7.000
Total do Passivo + PL	72.000	84.000

II. A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

	Capital Social	Reservas de Lucros	Lucros/Prejuízos Acumulados	Total
Saldo em 31.12.20x1	30.000	4.000	1.000	35.000
Transferências p/ Capital	4.000	(4.000)		0
Novas Subscrições	6.000		6.000	6.000
Incorporação do Resultado Líquido de 20x2			9.000	9.000
Distribuição do Resultado				0
Dividendos			(3.000)	(3.000)
Saldo em 31.12.20x2	40.000	0	7.000	47.000

III. Itens da Demonstração de Resultado do Exercício

Itens Adicionais	20x1	20x2
Vendas	100.000	152.000
CMV	64.000	82.000
Despesas Totais do Período	34.000	59.000
Resultado antes do IR	2.000	11.000
Variações Cambiais Passivas	------	6.000

Despesas de Depreciações	2.000	5.500
Provisão p/ Pagamento do Imposto de Renda	1.000	2.000
Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa	300	800

IV. Outras informações adicionais
- As Notas Promissórias vencem em 180 dias.
- Os financiamentos foram contratados junto ao Banco ABC em 30.12.20x1 pelo prazo de 8 anos, com carência de 3 anos e juros de 5% anuais, pagáveis ao final de cada período contábil. O saldo devedor é corrigido pela variação da moeda x, com pagamento do principal em 5 parcelas anuais após o período de carência.

1. O valor dos ingressos de caixa gerado pelas vendas no período examinado foi:
   a) 159.500.
   b) 150.000.
   c) 141.200.
   d) 139.500.
   e) 139.200.

Clientes – Saldo Inicial 12.000
(+) Vendas (2002) 152.000
(-) PDD constituída em 2001 (Perda Consumada) (300)
(-) Clientes – Saldo Final (22.500)
Recebimento de Clientes em 2002 141.200
A alternativa "c" é a correta.

2. Examinando os dados, verifica-se que a empresa pagou aos fornecedores o valor de:
   a) 89.500.
   b) 86.500.
   c) 85.000.
   d) 82.000.
   e) 75.500.

I – Primeiramente, devemos calcular as compras do período:
CMV = EI + C – EF
CMV (2002) = 82.000
EI (Estoque Final de 2001) = 2.000
EF = 6.500
82.000 = 2.000 + C – 6.500 C = 86.500

Fornecedores – Saldo Inicial	9.000
(+) Compras do Período	86.500
(-) Fornecedores – Saldo Final	(6.000)
Pagamento a Fornecedores em 2002	**89.500**

A alternativa "a" é a correta.

3. Com base nos dados identificados, pode-se afirmar que a saída de caixa para o pagamento de despesas foi de:
   a) 52.700.
   b) 50.700.
   c) 44.700.

d) 45.500.
e) 43.700.

I – As variações cambiais passivas referem-se ao financiamento e não afetam o disponível da empresa.
Variações Cambiais Passivas (Despesa)
a Financiamentos (Passivo Não Circulante) 6.000

II – As despesas com depreciação não afetam o disponível da empresa.
Despesas com Depreciação (Despesa)
a Depreciação Acumulada (ANC – Imobilizado – Retif.) 5.500

III – As despesas com Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa não afetam o disponível da empresa.
Despesas com Provisão (Despesa)
a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (AC-Retif.) 800

Contas a Pagar – Saldo Inicial	1.000
(+) Despesas Totais do Período	59.000
(-) Variações Cambiais Passivas	(6.000)
(-) Despesas com Depreciação	(5.500)
(-) Despesas com Provisão	(800)
(-) Contas a Pagar – Saldo Final	(4.000)
Pagamento de Despesas do Período	**43.700**

A alternativa “e” é a correta.

4. No período a empresa efetuou compras de estoques no valor de:
a) 89.500.
b) 86.500.
c) 85.000.
d) 82.000.
e) 75.500.

CMV = EI + C – EF
CMV (2002) = 82.000
EI (Estoque Final de 2001) = 2.000
EF = 6.500
82.000 = 2.000 + C – 6.500 **C = 86.500**
A alternativa “b” é a correta.

5. Com os dados fornecidos e aplicando o método indireto para elaborar o fluxo de caixa, pode-se afirmar que a contribuição do resultado ajustado para a formação das disponibilidades é:
a) 21.300.
b) 12.000.
c) 17.500.
d) 20.500.

e) 6.000.

De acordo com a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), o Lucro Líquido do Exercício (LLEx) de 2002 foi de R$ 9.000,00 (incorporação do resultado líquido de 20x2).

Das Operações	
(+) Lucro Líquido do Exercício	9.000
(+) Depreciação, Amortização, Exaustão	5.500
(+) Variação Monetária Passiva	6.000
(=) Resultado Líquido Ajustado	**20.500**

A alternativa “d” é a correta.

Fazendo a DFC completa, pelo método indireto, para fins didáticos:

I – Fluxo das Atividades Operacionais		
(+) Lucro Líquido do Exercício		9.000
(+) Depreciação, Amortização, Exaustão		5.500
(+) Variação Monetária Passiva		6.000
(=) Resultado Líquido Ajustado		20.500
(+) Redução do Ativo Circulante		
(+) PDD	500	
(-) Aumento do Ativo Circulante		
(-) Clientes	(10.500)	
(-) Estoques	(4.500)	
(+) Aumento do Passivo Circulante		
(+) Contas a Pagar	3.000	
(+) Provisão para IR	1.000	
(-) Redução do Passivo Circulante		
(-) Fornecedores	(3.000)	
Disponibilidades Geradas pelas Operações		7.000

II – Fluxo das Atividades de Investimentos	
(-) Aquisição de Equipamentos	(5.000)

III – Fluxos das Atividades de Financiamento	
(+) Aumento de Capital	6.000
(-) Pagamento de Notas Promissórias	(10.000)

Variação das Disponibilidades no Período = 7.000 – 5.000 + 6.000 – 10.000 Variação das Disponibilidades no Período = (2.000)

6. O valor dos itens de Investimentos que contribuíram para a variação das disponibilidades é:

a) (5.500).

b) (5.000).
c) (500).
d) 5.000.
e) 5.500.

Investimentos do Período – Aumento do Ativo Não Circulante – Imobilizado

Equipamentos (5.000)

A alternativa "b" é a correta.

7. O valor do caixa líquido consumido nas atividades operacionais é:

a) (9.300).
b) (8.000).
c) (3.000).
d) 7.000.
e) 9.000.

Recebimento de Clientes	141.200
(-) Pagamento a Fornecedores	(89.500)
(-) Pagamento de Despesas	(43.700)
(-) Pagamento de IR de 2001	(1.000)
Caixa líquido das atividades operacionais	**7.000**

A alternativa "d" é a correta.

8. Representam operações que não afetam o fluxo de caixa:

a) recebimento por doação de terrenos e depreciações lançadas no período.
b) aquisição de bens não de uso e quitação de contrato de mútuo.
c) alienação de participações societárias e depreciações lançadas no período.
d) amortizações efetuadas no período de diferidos e venda de ações emitidas.
e) repasse de recursos para empresas coligadas e aquisição de bens.

Análise das alternativas:

a) recebimento por doação de terrenos e depreciações lançadas no período.

Recebimento por doação de terrenos (após a Lei nº 11.638/07):

Terrenos (Ativo Não Circulante Imobilizado)

a Receita de doação (Receita) **não afeta o disponível do período**

Depreciações lançadas no período:

Despesas com Depreciação (Despesas)

a Depreciação Acumulada (Ativo Não Circulante – Imobilizado – Retif.) **não afeta o disponível do período**

A alternativa está correta.

b) aquisição de bens não de uso e quitação de contrato de mútuo.

Aquisição de bens não de uso (investimentos) como nada foi dito, devemos considerar a aquisição à vista.

Bens (Ativo Não Circulante – Investimentos)

a Caixa (Ativo Circulante) afeta o disponível do período

Quitação de contrato de mútuo

Prestações a Pagar (Passivo Circulante)

a Caixa (Ativo Circulante) afeta o disponível do período

A alternativa está **incorreta.**

c) alienação de participações societárias e depreciações lançadas no período.

Alienação de participações societárias como nada foi dito, devemos considerar a alienação à vista.

Caixa (Ativo Circulante)

a Participações Societárias (Ativo Não Circulante – Investimentos) afeta o disponível do período

Depreciações lançadas no período:

Despesas com Depreciação (Despesas)

a Depreciação Acumulada (Ativo Não Circulante – Imobilizado – Retif.) não afeta o disponível do período

A alternativa está **incorreta.**

d) amortizações efetuadas no período de diferidos e venda de ações emitidas.

Amortizações efetuadas no período:

Despesas com Amortização (Despesas)

a Amortização Acumulada (Ativo Não Circulante – Imobilizado – Retif.) não afeta o disponível do período

Venda de ações emitidas

Caixa (Ativo Circulante)

a Capital Social (Patrimônio Líquido) afeta o disponível do período

A alternativa está **incorreta.**

e) repasse de recursos para empresas coligadas e aquisição de bens.

Repasse de recursos para empresas coligadas

Empréstimos a Coligadas (Ativo Realizável a Longo Prazo)

a Caixa (Ativo Circulante) afeta o disponível do período

Aquisição de bens como nada foi dito, devemos considerar a aquisição à vista.

Bens (Ativo Não Circulante – Imobilizado)

a Caixa (Ativo Circulante) afeta o disponível do período

A alternativa está **incorreta.**

A alternativa “a” é a correta.

Já caiu em prova!

(Auditor do Tribunal de Contas-TCE/SP-2013-FCC) A Empresa Corrente S.A. apresentou, em 31/12/2011, as seguintes demonstrações contábeis:

Balanço Patrimonial (em reais)

Ativo	31/12/10	31/12/11	Passivo	31/12/10	31/12/11
Ativo Circulante	240.000	434.000	Passivo Circulante	160.000	212.000
Disponível	100.000	314.000	Fornecedores	160.000	119.000
Duplicatas a Receber	140.000	120.000	IR/CSLL a pagar	–	93.000
			Passivo Não Circulante	210.000	225.000
Ativo Não Circulante	450.000	446.000	Empréstimos	210.000	225.000
Investimento	150.000	156.000			
Imobilizado	300.000	290.000	Patrimônio Líquido	320.000	443.000
Edifícios	300.000	300.000	Capital Social	300.000	310.000
Deprec. Acum. Edifícios		(10.000)	Reservas de Lucros	20.000	133.000
Total do Ativo	690.000	880.000	Total do Passivo + PL	690.000	880.000

Demonstração do Resultado do Exercício de 2011 (em reais)

Receita Bruta de Vendas	850.000
(-) Impostos sobre Vendas	(153.000)
(=) Receita Líquida de Vendas	697.000
(-) Custo dos Produtos Vendidos	(344.000)
Lucro Bruto	353.000
Despesas Gerais e Administrativas	58.000
Despesa de Depreciação	(10.000)
Resultado de Equivalência Patrimonial	6.000
Despesa Financeira	(15.000)
Lucro antes do IR e CSLL	276.000
Despesa com Imposto de Renda e CSLL	(93.000)
Lucro Líquido	183.000

Com base nas demonstrações da Empresa Corrente S.A. e sabendo que houve distribuição e pagamento de dividendos de 70.000, e que as despesas financeiras não foram pagas, o fluxo de caixa gerado pelas Atividades Operacionais foi, em reais,

a) 202.000.
b) 274.000.
c) 280.000.
d) 295.000.
e) 316.000.

Como foram informados o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), vamos resolver a questão utilizando da Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) pelo método indireto.

Repare, inicialmente, que é preciso chegar ao valor da variação do fluxo de caixa do período, que corresponde ao resultado da diferença entre o saldo final e o saldo inicial da

conta "Disponível".

Saldo Final da conta "Disponível" (31/12/2011)	314.000
(-) Saldo Inicial da conta "Disponível" (31/12/2010)	(100.000)
Variação do Fluxo de Caixa	214.000

I – Demonstração do Fluxo de Caixa (Método Indireto)

A DFC, pelo método indireto, pode ser estruturada da seguinte forma:

Das Operações

(±) Resultado Líquido do Exercício (Lucro ou Prejuízo)

(+) Depreciação, Amortização, Exaustão;

(+) Aumento no Passivo Não Circulante – Receitas Diferidas

(+) Perda de Equivalência Patrimonial

(+) Variação Monetária Passiva de Longo Prazo

(+) Prejuízo nas Vendas de Bens ou Direitos do Ativo Não Circulante

(-) Diminuição no Passivo Não Circulante – Receitas Diferidas

(-) Ganho de Equivalência Patrimonial

(-) Variação Monetária Ativa de Longo Prazo

(-) Lucro nas Vendas de Bens ou Direitos do Ativo Não Circulante

(=) Resultado Líquido Ajustado

(+) Aumentos das Contas do Passivo Circulante

(-) Aumentos das Contas do Ativo Circulante, exceto Disponível

(-) Diminuição das Contas do Passivo Circulante

(+) Diminuição das Contas do Ativo Circulante, exceto Disponível

I – Fluxo de Caixa Líquido das Atividades Operacionais

Dos Financiamentos

(+) Realização do Capital Social e Contribuições para Reservas de Capital

(+) Aumento do Passivo Não Circulante – Longo Prazo (recebimento de empréstimos)

(-) Dividendo pagos/Resgate ou Reembolso de Ações/Resgate de Debêntures

(-) Redução do Passivo Não Circulante – Longo Prazo (pagamento de empréstimos)

II – Fluxo de Caixa Líquido das Atividades de Financiamento

Dos Investimentos

(+) Valor da Alienação de Bens ou Direitos do Ativo Não Circulante

(-) Aquisição de Bens ou Direitos do Ativo Não Circulante

(+) Redução do Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo (recebimento de empréstimos ou financiamento concedidos)

(-) Aumento do Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo (desembolso de empréstimos ou financiamentos concedidos)

III – Fluxo de Caixa Líquido das Atividades de Investimento

IV – Variação Líquida do Disponível = I + II + III
V – Saldo Inicial do Disponível
VI – Saldo Final do Disponível = IV + V

Para montar a demonstração do fluxo de caixa pelo método indireto, vamos, inicialmente, analisar conta por conta informada na questão, do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício (DRE).

I.1 – Disponível (Ativo Circulante): Se refere justamente ao resultado que queremos chegar.

I.2 – Duplicatas a Receber (Ativo Circulante): Houve uma redução do saldo da conta de R$ 140.000,00 (31/12/2010) para R$ 120.000,00 (31/12/2011). Essa redução de R$ 20.000,00 (120.000 – 140.000 = (20.000)) em conta do ativo circulante gerará um aumento no lucro ajustado da DFC pelo método indireto para calcularmos o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

I.3 – Investimento (Ativo Não Circulante): Houve um aumento do saldo da conta de R$ 150.000,00 (31/12/2010) para R$ 156.000,00 (31/12/2011). Esse aumento de R$ 6.000,00 (156.000 – 150.000 = 6.000) representa um ganho de equivalência patrimonial, que pode ser observado na DRE como "Resultado de Equivalência Patrimonial". O lançamento para registro desse ganho seria:

Débito: Investimento (Ativo Não Circulante) 6.000
Crédito: Resultado de Equivalência Patrimonial (Receita) 6.000

Repare que o lançamento não causa variação no disponível da empresa. Portanto, para apurar o lucro ajustado a partir do lucro líquido do período, o valor referente ao resultado de equivalência patrimonial deve ser subtraído, tendo em vista que na DRE foi somado, aumentando o lucro.

Há que se ressaltar que a questão não foi explícita quanto ao método de avaliação do investimento permanente (equivalência patrimonial ou custo de aquisição), mas isso teria que ser deduzido justamente porque a variação do saldo da conta "Investimento" é igual ao valor do "Resultado de Equivalência Patrimonial" na DRE.

I.4 – Imobilizado (Ativo Não Circulante): Repare que o imobilizado representa o somatório de duas contas (Edifícios e Depreciação Acumulada de Edifícios). Vamos analisá-las:

I.4.1 – Edifícios (Ativo Não Circulante Imobilizado): Não houve alteração de saldo de 2010 para 2011.

I.4.2 – Depreciação Acumulada – Edifícios (Ativo Não Circulante Imobilizado – Retificadora): Houve um aumento do saldo da conta de R$ 0,00 (31/12/2010) para R$

10.000,00 (31/12/2011). Esse aumento de R$ 10.000,00 (10.000 – 0 = 10.000) representa depreciação do período que pode ser observada na DRE como "Despesas de Depreciação". O lançamento para registro dessa despesa seria:

Débito: Despesas de Depreciação (Despesa) 10.000
Crédito: Depreciação Acumulada (ANC – Imobilizado – Retificadora) 10.000

Repare que o lançamento não causa variação no disponível da empresa. Portanto, para apurar o lucro ajustado a partir do lucro líquido do período, o valor referente às despesas de depreciação deve ser somado, tendo em vista que na DRE foi subtraído, reduzindo o lucro.

I.5 – Fornecedores (Passivo Circulante): Houve uma redução do saldo da conta de R$ 160.000,00 (31/12/2010) para R$ 119.000,00 (31/12/2011). Essa redução de R$ 41.000,00 (119.000 – 160.000 = (41.000)) em conta do passivo circulante gerará uma redução no lucro ajustado da DFC pelo método indireto para calcularmos o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

I.6 – IR/CSLL a Pagar (Passivo Circulante): Houve um aumento do saldo da conta de R$ 0,00 (31/12/2010) para R$ 93.000,00 (31/12/2011). Esse aumento de R$ 93.000,00 (93.000 – 0 = 93.000) em conta do passivo circulante gerará um aumento no lucro ajustado da DFC pelo método indireto para calcularmos o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

I.7 – Empréstimos (Passivo Não Circulante): Houve um aumento do saldo da conta de R$ 210.000,00 (31/12/2010) para R$ 225.000,00 (31/12/2011). Esse aumento de R$ 15.000,00 (225.000 – 210.000 = 15.000) representa despesa financeira do período que pode ser observada na DRE como "Despesa Financeira". O lançamento para registro dessa despesa seria:

Débito: Despesa Financeira (Despesa) 15.000
Crédito: Empréstimos (Passivo Não Circulante) 15.000

Além disso, a questão informa que as despesas financeiras não foram pagas no período. Portanto, não houve variação do disponível. Portanto, para apurar o lucro ajustado a partir do lucro líquido do período, o valor referente às despesas financeiras deve ser somado, tendo em vista que na DRE foi subtraído, reduzindo o lucro.

I.8 – Patrimônio Líquido: Aqui temos que analisar as contas "Capital Social" e "Reservas de Lucros" de forma conjunta. Vou começar pelas "Reservas de Lucros".

I.8.1 – Reservas de Lucros (Patrimônio Líquido): Houve um aumento do saldo da conta de R$ 20.000,00 (31/12/2010) para R$ 133.000,00 (31/12/2011). Esse aumento de R$ 113.000,00 (133.000 – 20.000 = 113.000) corresponde ao lucro do período que foi retido em reservas de lucros. Vejamos:

Lucro Líquido do Período 183.000 (DRE)
(-) Dividendos Pagos 70.000) (informação da questão)
Lucro Restante 113.000 (que corresponde justamente ao lucro que foi para reservas).

Vamos efetuar todos os lançamentos:

A – Transferência do lucro para o patrimônio:

Débito: Lucro Líquido (Apuração do Resultado) 183.000

Crédito: Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido) 183.000

Lucros Acumulados	
	183.000 (A)
	183.000

B – Pagamento de dividendos:

Débito: Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido) 70.000

Crédito: Disponível (Ativo Circulante) 70.000

Lucros Acumulados	
70.000 (B)	183.000 (A)
	113.000

Repare que o pagamento de dividendos causa variação negativa no fluxo de caixa da empresa (fluxo negativo das atividades de financiamento).

C – Transferência do saldo restante dos "Lucros Acumulados" para "Reservas de Lucros":

Débito: Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido) 113.000

Crédito: Reservas de Lucros (Patrimônio Líquido) 113.000

Reservas de Lucros	
	20.000 113.000 (C)
	133.000

Lucros Acumulados	
70.000 (B) 113.000 (C)	183.000 (A)
	0

I.8.2 – Capital Social (Patrimônio Líquido): Houve um aumento do saldo da conta de R$ 300.000,00 (31/12/2010) para R$ 310.000,00 (31/12/2011). Esse aumento de R$ 10.000,00 (310.000 – 300.000 = 10.000) não foi em virtude de transferência do saldo das reservas de lucros para aumento de capital, tendo em vista que já verificamos no item I.8.1 que a única variação que ocorreu no saldo das "Reservas de Lucros" foi em virtude da retenção de lucro do período. Portanto, este aumento de capital é em virtude de subscrição e integralização de ações. O lançamento seria:

Débito: Disponível (Ativo Circulante) 10.000

Crédito: Capital Social (Patrimônio Líquido) 10.000

Repare que a integralização de ações causa variação positiva no fluxo de caixa da empresa (fluxo positivo das atividades de financiamento).

I.9 – Receita Bruta de Vendas: Quando nada for dito, considera-se que as vendas foram recebidas no período e afetam o disponível.

Se as vendas fossem à vista, o lançamento seria:
Débito: Disponível (Ativo Circulante) 850.000
Crédito: Receita de Vendas (Receita) 850.000

Se as vendas fossem a prazo, o lançamento seria:
Débito: Clientes (Ativo Circulante) 850.000
Crédito: Receita de Vendas (Receita) 850.000

Por ocasião do pagamento teríamos:
Débito: Disponível (Ativo Circulante) 850.000
Crédito: Clientes (Ativo Circulante) 850.000
Afetam o disponível, mas já estão consideradas no montante do lucro líquido (primeira linha da demonstração do fluxo de caixa pelo método indireto).

I.10 – Impostos sobre Vendas: Quando nada for dito, considera-se que foram pagos no período e afetam o disponível.

Lançamento por ocasião das vendas:
Débito: Impostos sobre Vendas (Despesa) 153.000
Crédito: Impostos a Recolher (Passivo Circulante) 153.000
Lançamento por ocasião do pagamento dos impostos:
Débito: Impostos a Recolher (Passivo Circulante) 153.000
Crédito: Disponível (Ativo Circulante) 153.000
Afetam o disponível, mas já estão consideradas no montante do lucro líquido (primeira linha da demonstração do fluxo de caixa pelo método indireto).

I.11 – Custo dos Produtos Vendidos: Seriam considerados na variação do saldo dos estoques (após o lucro ajustado), tendo em vista que o lançamento é:
Débito: Custos do Produtos Vendidos (Despesa) 344.000
Crédito: Estoques (Ativo Circulante) 344.000
Contudo a questão não informou saldo na conta, dando a entender que não houve variação (começou e terminou com saldo zero).

I.12 – Despesas Gerais e Administrativas: Quando nada for dito, considera-se que as despesas foram pagas no período e afetam o disponível. O lançamento seria:
Débito: Despesas Gerais e Administrativas (Despesa) 58.000
Crédito: Disponível (Ativo Circulante) 58.000
Afetam o disponível, mas já estão consideradas no montante do lucro líquido (primeira linha da demonstração do fluxo de caixa pelo método indireto).

I.13 – Despesas de Depreciações: Não afetam o disponível do período e devem ser somadas para calcular o lucro ajustado. O lançamento seria:

Débito: Despesas de Depreciações (Despesa) 10.000

Crédito: Depreciação Acumulada (ANC – Imobilizado – Retificadora) 10.000

I.14 – Resultado de Equivalência Patrimonial: Não afeta o disponível do período e deve ser subtraído para calcular o lucro ajustado. O lançamento seria:

Débito: Participações Societárias (ANC – Investimentos) 6.000

Crédito: Resultado de Equivalência Patrimonial (Receita) 6.000

I.15 – Despesa Financeira: No caso da questão, foi informado que as despesas financeiras não foram pagas. Portanto, não afetam o disponível do período e devem ser somadas para calcular o lucro ajustado. O lançamento seria:

Débito: Despesas Financeiras (Despesa) 15.000

Crédito: Empréstimos (PNC) 15.000

Além disso, a questão informa que as despesas financeiras não foram pagas no período. Portanto, não houve variação do disponível. Portanto, para apurar o lucro ajustado a partir do lucro líquido do período, o valor referente às despesas financeiras deve ser somado, tendo em vista que na DRE foi subtraído, reduzindo o lucro.

I.16 – Despesa com Imposto de Renda e CSLL: Não afetam o disponível da empresa e já foi somada ao lucro líquido do exercício em virtude da variação do saldo da conta "**IR/CSLL a Pagar (Passivo Circulante)**":

Débito: Despesa com Imposto de Renda e CSLL (Despesa) 93.000

Crédito: IR/CSLL a Pagar (Passivo Circulante) 93.000

Ufa! Vamos montar a demonstração do fluxo de caixa pelo método indireto: Das Operações

(+) Lucro Líquido	183.000
(+) Despesa de Depreciação	10.000
(-) Ganho de Equivalência Patrimonial	(6.000)
(+) Despesa Financeira	15.000
(=) Resultado Líquido Ajustado 202.000	
(+) Aumentos das Contas do Passivo Circulante	
(+) IR/CSLL a Pagar	93.000
(-) Diminuição das Contas do Passivo Circulante	
(-) Fornecedores	(41.000)
(+) Diminuição das Contas do Ativo Circulante, exceto Disponível	
(+) Duplicatas a Receber	20.000
I – Fluxo de Caixa Líquido das Atividades Operacionais	**274.000**

Dos Financiamentos

(+) Realização do Capital Social	10.000
(-) Dividendos Pagos	(70.000)
II – Fluxo de Caixa Líquido das Atividades de Financiamento	**(60.000)**

Dos Investimentos

III – Fluxo de Caixa Líquido das Atividades de Investimento **0**

IV – Variação Líquida do Disponível = I + II + III

I – Fluxo de Caixa Líquido das Atividades Operacionais	274.000
II – Fluxo de Caixa Líquido das Atividades de Financiamento	(60.000)
III – Fluxo de Caixa Líquido das Atividades de Investimento	0
Variação Líquida do Disponível	**214.000**

V – Saldo Inicial do Disponível = 100.000

VI – Saldo Final do Disponível = IV + V = 100.000 + 214.000 = **314.000**

Está de acordo com o saldo final do "Disponível" em 31/12/2011 (no Balanço Patrimonial). A alternativa "b" é a correta.

10.4.7. Transações que não envolvem Caixa ou Equivalentes de Caixa

Transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa não devem ser incluídas na demonstração dos fluxos de caixa.

Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas às demonstrações contábeis, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas atividades de financiamento e de investimento.

Muitas atividades de investimento e de financiamento não impactam diretamente os fluxos de caixa, embora afetem a estrutura de capital e de ativos de uma entidade.

A não inclusão dessas transações é consistente com o objetivo da demonstração dos fluxos de caixa, visto que tais itens não envolvem fluxos de caixa no período corrente.

Exemplos de transações que não envolvem o caixa ou equivalente de caixa são:

– a aquisição de ativos com assunção direta do respectivo passivo ou por meio de arrendamento financeiro;
– a aquisição de entidade por meio de emissão de ações; e
– a conversão de dívida em capital.

10.4.8. Importante para a Prova

Demonstração do Fluxo de Caixa:

Caixa: compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.

Equivalentes de caixa: são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são

prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.

Fluxo das Operações (fluxo das atividades operacionais): são os decorrentes das atividades operacionais da empresa, ou seja, decorrentes da exploração do objeto social da empresa, como os recebimentos de vendas de mercadorias ou de prestações de serviços, o pagamento de fornecedores, de salários, de impostos decorrentes das vendas e de outras despesas operacionais.

Fluxo dos Financiamentos (fluxo das atividades de financiamento): são referentes aos empréstimos e financiamentos captados pela empresa, incluindo o recebimento dos empréstimos e o desembolso feito nas amortizações de tais dívidas. Neste grupo, incluem-se, também, os recursos recebidos dos sócios (integralizações de capital em dinheiro) e os dividendos pagos aos acionistas.

Fluxo dos Investimentos (fluxo das atividades de investimento): estão ligados aos desembolsos referentes às aquisições de ativos imobilizados, que são utilizados na produção de bens e serviços, de investimentos em outras sociedades, bem como os recebimentos na alienação desses ativos. Incluem, ainda, os desembolsos relativos à concessão de empréstimos a terceiros e os recebimentos na amortização desses empréstimos.

Método Indireto

I – Origens de Recursos

Das Operações

(±) Resultado Líquido do Exercício (Lucro ou Prejuízo)

(+) Depreciação, Amortização, Exaustão;

(+) Aumento no Passivo Não Circulante – Receitas Diferidas

(+) Perda de Equivalência Patrimonial

(+) Variação Monetária Passiva de Longo Prazo

(+) Prejuízo nas Vendas de Bens ou Direitos do Ativo Não Circulante

(-) Diminuição no Passivo Não Circulante – Receitas Diferidas

(-) Ganho de Equivalência Patrimonial

(-) Variação Monetária Ativa de Longo Prazo

<u>(-) Lucro nas Vendas de Bens ou Direitos do Ativo Não Circulante</u>

(=) Resultado Líquido Ajustado

(+) Aumentos das Contas do Passivo Circulante

(-) Aumentos das Contas do Ativo Circulante

(-) Diminuição das Contas do Passivo Circulante

(+) Diminuição das Contas do Ativo Circulante

Dos Investimentos e Financiamentos
(+) Realização do Capital Social e Contribuições para Reservas de Capital
(+) Redução do Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo
(+) Valor da Alienação de Bens ou Direitos do Ativo Não Circulante
(+) Aumento do Passivo Não Circulante – Longo Prazo

II – Aplicações de Recursos
(+) Dividendos pagos, creditados ou propostos
(+) Aumento do Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo
(+) Aquisição de Bens ou Direitos do Ativo Não Circulante
(+) Redução do Passivo Não Circulante – Longo Prazo

III – Variação Líquida do Disponível = I – II
IV – Saldo Inicial do Disponível
V – Saldo Final do Disponível = III + IV

Método Direto:

1. Ingressos (Entradas de Recursos)
  Recebimento de Clientes
  (+) Recebimento de Empréstimos de Curto Prazo
  (+) Dividendos Recebidos de Investimentos Avaliados pelo Custo de Aquisição
  (-) Pagamento a Fornecedores
  (-) Impostos e Contribuições Pagos
  (-) Pagamento de Despesas Operacionais, inclusive Despesas Antecipadas
  (=) Recursos Derivados das Operações (I)

  (+) Recebimento por Venda de Bens do Ativo Não Circulante
  (+) Resgate de Aplicações Temporárias
  (+) Ingresso de Novos Empréstimos
  (+) Integralização do Capital
  (+) Resgate de Depósitos Judiciais
  (+) Ingressos de Outros Recursos
  (=) Recursos Derivados dos Investimentos e de Financiamentos (II)

  (=) Total das Entradas de Recursos = I + II

2. Aplicações de Recursos
  Pagamento de Dividendos
  Aquisição de Participações Societárias
  Aplicações no Ativo Não Circulante
  Pagamento de Empréstimos de Longo Prazo
  Outros Pagamentos

3. Variação Líquida do Disponível = 1 – 2

4. (+) Saldo Inicial do Disponível
5. (=) Saldo Final do Disponível

Capítulo 11

Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

11.1. Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

A principal função da DVA é **identificar e divulgar o valor da riqueza gerada por uma entidade e a forma pela qual essa riqueza foi distribuída entre os diversos setores que contribuíram, direta ou indiretamente, para a sua geração.** Ou seja, a DVA é destinada a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade, em determinado período, e a sua distribuição. As informações devem ser extraídas da contabilidade e os valores informados devem ter como base o Princípio Contábil da Competência.

O valor adicionado (ou valor agregado) constitui-se das receitas obtidas pela empresa, em razão de suas atividades, deduzidas dos custos dos bens e serviços adquiridos de terceiros para a geração dessas receitas. O valor adicionado demonstra a contribuição da empresa para a geração de riqueza da economia, resultado do esforço conjugado de todos os seus fatores de produção.

A DVA evidencia os aspectos econômico e social do valor adicionado. Sob a ótica econômica, expressa o desempenho da entidade na geração da riqueza e a sua eficiência na utilização dos fatores de produção, comparando os valores de saída com os valores de entrada. Sob o ponto de vista social, demonstra a forma de distribuição da riqueza gerada: a participação dos empregados, do governo, dos agentes financiadores e dos acionistas, além da parcela retida pela empresa.

Alterações da Lei nº 11.638/2007 – Inclusão da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) (art. 176, IV).

Com a publicação da Lei nº 11.638/2007, houve inclusão da DVA no conjunto de demonstrações financeiras elaboradas, divulgadas e que devem ser aprovadas pela assembleia geral ordinária.

Em ambos os casos, tanto da DFC quanto da DVA, a Lei nº 11.638/2007 (art. 7º) permite que, no primeiro exercício social, essas demonstrações sejam divulgadas sem a indicação dos valores referentes ao ano anterior. Contudo, a CVM entende as companhias que já vinham divulgando essas demonstrações (até 31/12/2007, era facultativo), deverão divulgá-las com a indicação dos valores dos exercícios anteriores.

Elaboração das demonstrações financeiras pelas sociedades de grande porte, abertas ou fechadas, e obrigatoriedade de auditoria independente (art. 3º da Lei nº 11.638/2007).

Para as sociedades de grande porte, isto é, empresas com ativo total superior a R$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R$ 300 milhões, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, são obrigadas à elaboração de demonstrações financeiras, que deverão sofrer auditoria independente.

Há que ressaltar: as empresas de grande porte fechadas não estão obrigadas a publicar suas demonstrações financeiras. Essas empresas estão obrigadas apenas a elaborar essas

demonstrações. Já as empresas de grande porte abertas são obrigadas a elaborar e publicar suas demonstrações financeiras. Além disso, todas as empresas de grande porte, abertas ou fechadas, são obrigadas a sofrer auditoria independente.

Resumindo:

Companhias	DFC	DVA
Abertas	Obrigatória a partir de 1o/1/2008	Obrigatória a partir de 1o/1/2008
Fechadas	Obrigatória a partir de 1o/1/2008 para companhias com Patrimônio Líquido maior ou igual a R$ 2.000.000,00 na data do balanço	Facultativa
Grande Porte (Abertas ou Fechadas)	Obrigatória a partir de 1o/1/2008	Obrigatória a partir de 1o/1/2008

DFC = Demonstração do Fluxo de Caixa.

DVA = Demonstração do Valor Adicionado.

A Resolução CFC nº 1.138/2008 aprovou a NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado, cujo objetivo é estabelecer critérios para elaboração e apresentação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), a qual representa um dos elementos componentes do Balanço Social e tem por finalidade evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição, durante determinado período.

Já caiu em prova!

(Analista Técnico-Controle e Fiscalização-Susep-2010-Esaf) Assinale abaixo a opção onde consta a única assertiva que não é verdadeira neste quesito.

a) As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas.

b) A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

c) A legislação atual exige das companhias a elaboração da demonstração dos fluxos de caixa e da demonstração do valor adicionado. Esta última será dispensada se a companhia não for aberta.

d) A demonstração do valor adicionado deverá indicar, no mínimo, o valor da riqueza gerada pela companhia e a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza.

e) O montante do capital circulante líquido, sua variação durante o exercício, bem como os saldos do ativo e do passivo, no início e no fim do exercício, deverão ser indicados nas Demonstrações dos Fluxos de Caixa e do Valor Adicionado.

a) As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas.

Art. 177, § 6o, da Lei das S.A.: As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. A alternativa está correta.

b) A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

Art. 176, § 6o, da Lei das S.A.: A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa. A alternativa está correta.

c) A legislação atual exige das companhias a elaboração da demonstração dos fluxos de caixa e da demonstração do valor adicionado. Esta última será dispensada se a companhia não for aberta.

Art. 176 da Lei das S.A.: Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:
I – balanço patrimonial;
II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
III – demonstração do resultado do exercício;
IV – demonstração dos fluxos de caixa; e
V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

A alternativa está correta.

d) A demonstração do valor adicionado deverá indicar, no mínimo, o valor da riqueza gerada pela companhia e a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza.

Art. 188, II, da Lei das S.A.: Demonstração do Valor Adicionado – o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída. A alternativa está correta.

e) O montante do capital circulante líquido, sua variação durante o exercício, bem como os saldos do ativo e do passivo, no início e no fim do exercício, deverão ser indicados nas Demonstrações dos Fluxos de Caixa e do Valor Adicionado.

O inciso IV do art. 188, que tratava do tema, foi revogado pela Lei nº 11.941/09, conforme abaixo:

IV – os saldos, no início e no fim do exercício, do ativo e passivo circulantes, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício. HYPERLINK "http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm" \l "art65" (Revogado pela Medida Provisória no 449, de 2008) HYPERLINK "http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm" \l "art79" (Revogado pela Lei no 11.941, de 2009). A alternativa está incorreta.

A alternativa "e" é a correta.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário–Contabilidade–TRT/2R–2008–FCC) A Lei nº 11.638/2007, ao modificar a redação de alguns artigos da Lei nº 6.404/1976, introduziu a obrigatoriedade da elaboração de duas demonstrações contábeis adicionais para as sociedades por ações. São elas:

a) Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e Demonstração do Valor Adicionado.
b) Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.
c) Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.
d) Demonstração do Valor Adicionado e Demonstração dos Fluxos de Caixa.
e) Demonstração do Dividendo Obrigatório e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

A Lei nº 11.638/07, ao modificar a redação de alguns artigos da Lei nº 6.404/76, introduziu a obrigatoriedade da elaboração de duas demonstrações contábeis adicionais para as sociedades por ações. São elas: Demonstração do Valor Adicionado e Demonstração dos Fluxos de Caixa.

A alternativa "d" é a correta.

Já caiu em prova!

(Auditoria Governamental–TCE/AM-2008–FCC) A legislação societária estabelece que:

I. as Demonstrações do Valor Adicionado e das Mutações do Patrimônio Líquido são obrigatórias a todas as sociedades anônimas, sejam elas abertas ou fechadas.

II. as Demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

III. a apresentação da Demonstração dos Fluxos dos Caixas não é obrigatória para as companhias fechadas com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a dois milhões de reais.

Está correto o que se afirma APENAS em:

a) I.
b) I e II.
c) I e III.
d) II.
e) II e III.

Vamos analisar as assertivas:

I. as Demonstrações do Valor Adicionado e das Mutações do Patrimônio Líquido são obrigatórias a todas as sociedades anônimas, sejam elas abertas ou fechadas.

Demonstrações do Valor Adicionado obrigatória para companhias abertas e companhias de grande porte (abertas ou fechadas).

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido não é obrigatória.

A assertiva está incorreta.

II. as Demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

De acordo com o § 4º do art. 176 da Lei das S.A.:

> Art. 176, § 4o. As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

A assertiva está correta.

III. a apresentação da Demonstração dos Fluxos dos Caixas não é obrigatória para as companhias fechadas com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a dois milhões de reais.

De acordo com o § 6º do art. 176 da Lei das S.A.:

> Art. 176, § 6o. A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

A assertiva está correta.

A alternativa "e" é a correta.

Já caiu em prova!

(Consultor do Executivo-Ciências Contábeis-Sefaz/ES-2010-Cespe) A elaboração da DVA é obrigatória para todas as companhias, sejam elas de capital aberto ou de capital fechado.

A partir de 01/01/2008, com as alterações da Lei das S.A. pela Lei nº 11.638/07, a DVA passou a ser obrigatória para as sociedades por ações abertas (previsão da Lei das S.A.) e sociedades de grande porte abertas ou fechadas (previsão da Lei nº 11.638/07). O item está errado.

11.1.1. Alcance e Apresentação

A entidade deve elaborar a DVA e apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações contábeis divulgadas ao final de cada exercício social. A elaboração da DVA consolidada deve basear-se nas demonstrações e evidenciar a participação dos sócios não controladores.

A DVA deve proporcionar, aos usuários das demonstrações contábeis, informações relativas à riqueza criada pela entidade em determinado período e a forma como tais riquezas foram distribuídas.

A distribuição da riqueza criada deve ser detalhada, minimamente, da seguinte forma:

(a) **pessoal e encargos;**
(b) **impostos, taxas e contribuições;**
(c) **juros e aluguéis;**
(d) **juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos;**
(e) **lucros retidos/prejuízos do exercício.**

11.1.2. Definições

Valor adicionado: representa a riqueza criada pela empresa, de forma geral, medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros. Inclui também o valor adicionado recebido em transferência, ou seja, produzido por terceiros e transferido à entidade.

Receita de venda de mercadorias, produtos e serviços: representa os valores reconhecidos, na contabilidade, a esse título pelo Regime de Competência e incluí dos na demonstração do resultado do período.

Outras receitas: representam os valores que sejam oriundos, principalmente, de baixas por alienação de ativos não circulantes, tais como resultados na venda de imobilizado, de investimentos, e outras transações incluídas na demonstração do resultado do exercício, que não configuram reconhecimento de transferência à entidade de riqueza criada por outras entidades. Diferentemente dos critérios contábeis, também incluem valores que não transitam pela demonstração do resultado, como, por exemplo, aqueles relativos à construção de ativos para uso próprio da entidade e aos juros pagos ou creditados que tenham sido incorporados aos valores dos ativos de longo prazo (normalmente, imobilizados). No caso de estoques de longa maturação, os juros, a eles incorporados, deverão ser destacados como distribuição da riqueza no momento em que os respectivos estoques forem baixados; dessa forma, não há que se considerar esse valor como outras receitas.

Insumo adquirido de terceiros: representa os valores relativos às aquisições de matérias-primas, mercadorias, materiais, energia, serviços etc., que tenham sido transformados em despesas do período. Enquanto permanecerem nos estoques, não compõem a formação da riqueza criada e distribuída.

Depreciação, amortização e exaustão: representam os valores reconhecidos no período e, normalmente, utilizados para conciliação entre o fluxo de caixa das atividades operacionais e o resultado líquido do exercício.

Valor adicionado recebido em transferência: representa a riqueza que não tenha sido criada pela própria entidade, e sim por terceiros, e a ela são transferidas, como, por exemplo, receitas financeiras, de equivalência patrimonial, dividendos, aluguel, royalties etc. Precisa ficar destacado, inclusive para evitar dupla contagem em certas agregações.

11.1.3. Conteúdo e Estrutura

A DVA deve ser apresentada de forma comparativa, mediante a divulgação simultânea de informações do período atual e do anterior.

A DVA deve evidenciar os componentes a seguir:

– a receita bruta, as outras receitas e provisão para créditos de liquidação duvidosa (constituição e reversão);
– os insumos adquiridos de terceiros;
– depreciação, amortização e exaustão;
– os valores adicionados recebidos em transferência;
– valor total adicionado a distribuir; e
– distribuição do valor adicionado.

11.1.3.1. Formação da Riqueza

11.1.3.1.1. Riqueza criada pela própria entidade

A DVA, em sua primeira parte, deve apresentar de forma detalhada a riqueza criada pela entidade. Os principais componentes da riqueza criada estão apresentados a seguir nos seguintes itens:

11.1.3.1.1.1. Receitas

Venda de mercadorias, produtos e serviços – inclui (não descontar) os valores dos tributos incidentes sobre essas receitas (por exemplo, ICMS, IPI, PIS e Cofins), ou seja, corresponde ao **ingresso ou faturamento bruto, mesmo quando na demonstração do resultado tais tributos estejam fora do cômputo dessas receitas.**

Outras receitas – da mesma forma que o item anterior, inclui os tributos incidentes sobre essas receitas.

Provisão para créditos de liquidação duvidosa – Constituição/Reversão – inclui os valores relativos à constituição e reversão dessa provisão.

11.1.3.1.1.2. Insumos adquiridos de terceiros

Custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos – inclui os valores das matérias-primas adquiridas junto a terceiros e contidas no custo do produto, das mercadorias e dos serviços vendidos e adquiridos de terceiros; não inclui gastos com pessoal próprio.

Materiais, energia, serviços de terceiros e outros – inclui valores relativos às despesas originadas da utilização desses bens, utilidades e serviços adquiridos junto a terceiros.

Nos valores dos custos dos produtos e mercadorias vendidas, como em materiais, serviços, energia etc. consumidos, devem ser considerados os tributos incluídos no momento das compras (por exemplo, ICMS, IPI, PIS e Cofins), recuperáveis ou não. Esse procedimento é diferente das práticas utilizadas na demonstração do resultado.

Perda e recuperação de valores ativos – inclui valores relativos a ajustes por avaliação a valor de mercado de estoques, imobilizados, investimentos etc. Também devem ser incluídos os valores reconhecidos no resultado do período, tanto na constituição quanto na reversão

de provisão para perdas, por desvalorização de ativos, conforme aplicação da NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se no período o valor líquido for positivo, deve ser somado).

11.1.3.1.1.3. Depreciação, amortização e exaustão

Inclui a despesa ou o custo de depreciação, amortização e exaustão contabilizados no período.

Relembrando os lançamentos, teríamos:

Débito: Despesas ou Encargos de Depreciação
Crédito: Depreciação Acumulada

Débito: Despesas ou Encargos de Amortização
Crédito: Amortização Acumulada

Débito: Despesas ou Encargos de Exaustão
Crédito: Exaustão Acumulada

11.1.3.1.1.4. Valor adicionado recebido em transferência

Resultado de equivalência patrimonial – o resultado da equivalência pode representar receita ou despesa; se despesa, deve ser considerado como redução ou valor negativo.

Receitas financeiras – inclui todas as receitas financeiras, inclusive as variações cambiais ativas, independentemente de sua origem.

Outras receitas – inclui os dividendos relativos a investimentos avaliados ao custo, aluguéis, direitos de franquia etc.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Área Administrativa-Especialidade Contabilidade-TRT 20R-2011-FCC) Na elaboração da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) são identificados como Valor Adicionado Recebido em Transferência:

a) as receitas financeiras obtidas e os dividendos recebidos.
b) os resultados na venda de imobilizados, as depreciações e as amortizações.
c) os *royalties* recebidos e os insumos adquiridos de terceiros.
d) os serviços profissionais contratados de terceiros e os aluguéis obtidos.
e) os impostos recuperáveis e as recuperações de perdas.

E aí? Alguma dúvida? A alternativa “a” é a correta.

11.1.3.2. Distribuição da Riqueza

A segunda parte da DVA deve apresentar, de forma detalhada, como a riqueza obtida pela entidade foi distribuída. Os principais componentes dessa distribuição estão apresentados a seguir:

11.1.3.2.1. Pessoal

Valores apropriados ao custo e ao resultado do exercício na forma de:

- **remuneração direta** – representada pelos valores relativos a **salários, 13º salário, honorários da administração (inclusive os pagamentos baseados em ações), férias, comissões, horas extras, participação de empregados nos resultados etc.;**
- **benefícios** – representados pelos valores relativos a **assistência médica, alimentação, transporte, planos de aposentadoria etc.;**
- **FGTS** – representado pelos valores depositados em conta vinculada aos empregados.

11.1.3.2.2. Impostos, taxas e contribuições

Valores relativos ao imposto de renda, contribuição social sobre o lucro, contribuições ao INSS (incluídos aqui os valores do Seguro de Acidentes do Trabalho), que sejam ônus do empregador, bem como os demais impostos e contribuições a que a empresa esteja sujeita.

Para os impostos compensáveis, tais como ICMS, IPI, PIS e Cofins, devem ser considerados apenas os valores devidos ou já recolhidos, que representam a diferença entre os impostos e contribuições incidentes sobre as receitas e os respectivos valores incidentes sobre os itens considerados como "insumos adquiridos de terceiros".

- Federais – inclui os tributos devidos à União, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte aos Estados, Municípios, Autarquias etc., tais como: IRPJ, CSSL, IPI, Cide, PIS, Cofins. Inclui também a contribuição sindical patronal.
- Estaduais – inclui os tributos devidos aos Estados, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte aos Municípios, Autarquias etc., tais como o ICMS e o IPVA.
- Municipais – inclui os tributos devidos aos Municípios, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte às Autarquias ou quaisquer outras entidades, tais como o ISS e o IPTU.

11.1.3.2.3. Remuneração de capitais de terceiros

Valores pagos ou creditados aos financiadores externos de capital.

- **Juros** – inclui as **despesas financeiras, inclusive as variações cambiais passivas, relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras, empresas do grupo ou outras formas de obtenção de recursos**. Inclui os valores que tenham sido capitalizados no período.
- **Aluguéis** – inclui os **aluguéis (inclusive as despesas com arrendamento operacional), pagos ou creditados a terceiros**.
- **Outras** – inclui **outras remunerações que configurem transferência de riqueza a terceiros, mesmo que originadas em capital intelectual, tais como *royalties*, franquia, direitos autorais etc.**

11.1.3.2.4. Remuneração de capitais próprios

Valores relativos à remuneração atribuída aos sócios e acionistas.

- **Juros sobre o Capital Próprio (JCP) e dividendos – inclui os valores pagos ou creditados aos sócios e acionistas por conta do resultado do período, ressalvando-se os valores dos JCP transferidos para conta de reserva de lucros.** Devem ser incluídos apenas os valores distribuídos, com base no resultado do próprio exercício, desconsiderando-se os dividendos distribuídos, com base em lucros acumulados de exercícios anteriores, uma vez que já foram tratados como "lucros retidos" no exercício em que foram gerados.
- **Lucros retidos e prejuízos do exercício – inclui os valores relativos ao lucro do exercício destinados às reservas, inclusive os JCP, quando tiverem esse tratamento; nos casos de prejuízo, esse valor deve ser incluído com sinal negativo.**

As quantias destinadas aos sócios e acionistas, na forma de JCP, independentemente de serem registradas como passivo (JCP a pagar) ou como reserva de lucros, devem ter o mesmo tratamento dado aos dividendos, no que diz respeito ao exercício a que devem ser imputados.

11.1.4. Casos especiais – alguns exemplos

11.1.4.1. Depreciação de itens reavaliados ou avaliados ao valor justo (fair value)

A avaliação e a reavaliação de ativos ao seu valor justo provocam alterações na estrutura patrimonial da empresa e, por isso, normalmente requerem o registro contábil dos seus efeitos tributários.

Os resultados da empresa são afetados sempre que houver a realização dos respectivos ativos reavaliados ou avaliados ao valor justo. Quando a realização de determinado ativo ocorrer pelo processo normal de depreciação, por consequência, a DVA também é afetada. **Assim, no momento em que for concluída a reavaliação ou a avaliação ao valor justo, deve-se incluir esse valor como "outras receitas" na DVA, bem como se reconhecem os respectivos tributos na linha própria de impostos, taxas e contribuições.**

11.1.4.2. Ajustes de exercícios anteriores

Os ajustes de exercícios anteriores, decorrentes de efeitos provocados por erro imputável a exercício anterior ou de mudança de critérios contábeis que vinham sendo utilizados pela entidade, **devem ser adaptados na demonstração de valor adicionado relativa ao período mais antigo, apresentado para fins de comparação, bem como os demais valores comparativos, como se a nova prática contábil estivesse sempre em uso ou o erro fosse corrigido**.

11.1.4.3. Ativos construídos pela empresa para uso próprio

A construção de ativos, dentro da própria empresa e para seu próprio uso, é procedimento comum. Nessa construção, diversos fatores de produção são utilizados, inclusive a contratação de recursos externos (por exemplo, materiais e mão de obra

terceirizada) e a utilização de fatores internos como mão de obra, com os consequentes custos, que essa contratação e utilização provocam. **Para elaboração da DVA, essa construção equivale à produção vendida para a própria empresa e, por isso, seu valor contábil integral precisa ser considerado como receita**. A mão de obra, própria e alocada, é considerada como distribuição dessa riqueza existente e eventuais juros ativos e tributos também recebem esse mesmo tratamento. Os gastos com serviços de terceiros e materiais são apropriados como insumos.

À medida que tais ativos entrem em operação, a geração de resultados desses recebe tratamento idêntico aos resultados gerados por qualquer outro ativo adquirido de terceiros; portanto, sua depreciação também deve receber igual tratamento.

Para evitar o desmembramento das despesas de depreciação, na elaboração da DVA, entre os componentes que serviram de base para o respectivo registro do ativo construído internamente (materiais diversos, mão de obra, impostos, aluguéis e juros), os valores gastos nessa construção devem, no período da construção, ser tratados como Receitas relativas à construção de ativos próprios. Da mesma forma, os componentes de seu custo devem ser alocados na DVA, seguindo-se suas respectivas naturezas.

Referido procedimento de reconhecimento dos valores gastos, no período, como outras receitas, além de aproximar o conceito econômico de valor adicionado, evita controles complexos adicionais, que podem ser custosos, durante toda a vida útil econômica do ativo.

11.1.4.4. Distribuição de lucros relativos a exercícios anteriores

A Demonstração do Valor Adicionado está estruturada para ser elaborada a partir da Demonstração do Resultado do período. Assim, há uma estreita vinculação entre essas duas, que deve servir para sustentação da consistência entre elas. Mas a vinculação tem também uma interface com a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, na parte em que movimentações nessa conta dizem respeito à distribuição do resultado do exercício, apurado na demonstração própria.

A entidade é livre, dentro dos limites legais, para distribuir seus lucros acumulados, sejam eles oriundos do próprio exercício ou de exercícios anteriores. Pela vinculação referida no item anterior, os dividendos que compõem a riqueza distribuída pela entidade devem, porém, restringir-se exclusivamente à parcela relativa aos resultados do próprio período. Dividendos distribuídos, relativos a lucros de períodos anteriores, não são considerados, pois já figuraram como lucros retidos naqueles respectivos períodos.

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO DOS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO, EM MILHARES DE REAIS (MODELO)

DESCRIÇÃO	Em milhares de reais 20X1	Em milhares de reais 20X0
1 – RECEITAS		

1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1.2) Outras receitas		
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios		
1.4) Provisão para créditos de liquidação duvidosa – Reversão / Constituição		
2 – INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os valores dos impostos – ICMS, IPI, PIS e Cofins)		
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos		
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.3) Perda/Recuperação de valores ativos		
2.4) Outras (especificar)		
3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)		
4 – DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO		
5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)		
6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1) Resultado de equivalência patrimonial		
6.2) Receitas financeiras		
6.3) Outras		
7 – VALOR ADICIONADO, TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)		
8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (deve ser igual ao item 7)		
8.1) Pessoal		
8.1.1 – Remuneração direta		
8.1.2 – Benefícios		
8.1.3 – FGTS		
8.2) Impostos, taxas e contribuições		
8.2.1 – Federais		
8.2.2 – Estaduais		
8.2.3 – Municipais		
8.3) Remuneração de capitais de terceiros		
8.3.1 – Juros		
8.3.2 – Aluguéis		
8.3.3 – Outras		
8.4) Remuneração de capitais próprios		
8.4.1 – Juros sobre o capital próprio		
8.4.2 – Dividendos		
8.4.3 – Lucros retidos/Prejuízo do exercício		
8.4.4 – Participação dos não controladores nos lucros retidos (só para consolidação)		

Exemplo:

A empresa J4M2 realizou os seguintes fatos contábeis em 2007:

– venda de mercadorias no valor total de R$ 90.000,00;

– custo das mercadorias e vendas no valor de 70% da receita bruta de vendas;

– tributos sobre vendas = 20%;
– venda de bem do ativo imobilizado, por R$ 31.000,00 (valor contábil do bem era de R$ 20.000,00);
– saldo da conta Duplicatas a Receber = R$ 50.000,00. Foi constituída uma provisão para créditos de liquidação duvidosa de 2%;
– despesas gerais e administrativas de R$ 17.000,00, sendo R$ 5.000,00 referentes às despesas de depreciação e R$ 7.000,00 referentes às despesas com pessoal próprio;
– perda na recuperação de valor de ativos de R$ 2.000,00;
– ganho de equivalência patrimonial de R$ 5.000,00;
– receitas financeiras de R$ 5.000,00;
– despesas financeiras de R$ 2.000,00;
– dividendos distribuídos no valor de R$ 5.000,00;
– parcela do lucro do período, transferida para reservas de lucros de R$ 3.000,00.

Elabore a DVA:

DESCRIÇÃO	VALOR (R$)	PERCENTUAL (%)
A – GERAÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
1 – RECEITAS	**100.000**	
1.1 – Vendas de mercadorias, produtos e serviços (inclui tributos)	90.000	
1.2 – Provisão p/ devedores duvidosos – Reversão/Constituição	(1.000)	
1.3 – Resultados não operacionais	11.000	
2 – INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui tributos)	**(70.000)**	
2.1 – Custo das mercadorias, produtos e serviços vendidos	(63.000)	
2.2 – Materiais, energia, serviços de terceiros etc.	(5.000)	
2.3 – Perda/Recuperação de valores ativos	(2.000)	
3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1 – 2)	**30.000**	
4 – RETENÇÕES	**(5.000)**	
4.1 – Depreciação, amortização e exaustão	(5.000)	
5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO (3 – 4)	**25.000**	
6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA	**10.000**	
6.1 – Resultado de equivalência patrimonial e dividendos	5.000	
6.2 – Receitas financeiras (juros, aluguéis etc.)	5.000	
7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5 + 6)	**35.000**	
B – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (7 = 8)	**35.000**	**100%**
8.1 – Remuneração do trabalho (pessoal e encargos)	7.000	20%
8.2 – Remuneração do governo (impostos, taxas e contribuições)	18.000	51,43%
8.3 – Remuneração do capital de terceiros (juros, aluguéis etc.)	2.000	5,71%
8.4 – Remuneração do capital próprio		

8.4.1 – Remuneração dos acionistas (dividendos)	5.000	14,29%
8.4.2 – Remuneração retida (lucros retidos)	3.000	8,57%

Exemplo:

A partir da DRE a seguir, elabore a DVA.

Receita Bruta de Vendas	20.000
(-) ICMS sobre Vendas	(1.700)
(-) PIS sobre Vendas	(300)
(-) Cofins sobre Vendas	(500)
Receita Líquida de Vendas	17.500
(-) CMV	**(10.000)**
Lucro Bruto	**7.500**
(-) Despesas de Salários	**(1.000)**
(-) Encargos Sociais – INSS	**(100)**
(-) Despesas de Juros	**(400)**
(-) Despesas de Depreciação	(500)
(+) Receitas de Dividendos	1.000
Lucro Operacional Líquido	6.500
(-) Provisão para Imposto de Renda	(1.500)
Lucro Líquido do Exercício	5.000 (*)

(*) Do lucro líquido do exercício, R$ 3.000,00 foram destinados aos acionistas e R$ 2.000,00 foram destinados à constituição de reservas de lucros.

DESCRIÇÃO	VALOR (R$)	PERCENTUAL (%)
A – GERAÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
1 – RECEITAS	**20.000**	
1.1 – Vendas de mercadorias, produtos e serviços (inclui tributos)	20.000	
2 – INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui tributos)	**(10.000)**	
2.1 – Custo das mercadorias, produtos e serviços vendidos	(10.000)	
3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1 – 2)	**10.000**	
4 – RETENÇÕES	**(500)**	
4.1 – Depreciação, amortização e exaustão	(500)	
5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO (3 – 4)	**9.500**	
6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA	**1.000**	
6.1 – Receitas financeiras (juros, aluguéis etc.)	1.000	
7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5 + 6)	**10.500**	
B – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (7 = 8)	**10.500**	**100%**
8.1 – Remuneração do trabalho (pessoal e encargos)	1.000	9,52%
8.2 – Remuneração do governo (impostos, taxas e contribuições)	4.100	39,05%

8.3 – Remuneração do capital de terceiros (juros, aluguéis etc.)	400	3,81%
8.4 – Remuneração do capital próprio		
8.4.1 – Remuneração dos acionistas (dividendos)	3.000	28,57%
8.4.2 – Remuneração retida (lucros retidos)	2.000	19,05%

Já caiu em prova!

(Agente Fiscal de Rendas-SP–2006–FCC) Em relação à Demonstração do Valor Adicionado, é correto afirmar:

a) As informações contábeis contidas na Demonstração do Valor Adicionado são de responsabilidade técnica do Conselho de Administração da empresa.

b) Nos valores dos materiais consumidos e incluídos no custo dos produtos, apresentados no grupo de insumos adquiridos de terceiros, devem ser considerados na aquisição apenas os tributos recuperáveis.

c) A demonstração do valor adicionado deve ser consistente com a demonstração do resultado e conciliada em registros auxiliares mantidos pela entidade.

d) No item relativo à distribuição do valor adicionado, devem constar apenas os valores pagos aos acionistas, a título de juros sobre o capital próprio ou dividendos.

e) Como são demonstrações de publicação opcional não estão sujeitas a revisão de auditoria, como aquelas que são de caráter obrigatório, mesmo que a entidade seja uma companhia aberta.

Vamos analisar as alternativas:

a) As informações contábeis contidas da Demonstração do Valor Adicionado são de responsabilidade técnica do **Conselho de Administração da empresa**.

De acordo com o item 3.7.3.4 da NBC T 3.7, reproduzido abaixo:

3.7.3.4. As informações contábeis contidas na Demonstração do Valor Adicionado são de responsabilidade técnica de contabilista registrado no Conselho Regional de Contabilidade. Logo, a alternativa está **incorreta.**

b) Nos valores dos materiais consumidos e incluídos no custo dos produtos, apresentados no grupo de insumos adquiridos de terceiros, devem ser considerados na aquisição **apenas** os tributos recuperáveis.

De acordo com os itens 3.7.2.5 e 3.7.2.6 da NBC T 3.7, no grupo de insumos adquiridos de terceiros, devem ser apresentados materiais consumidos incluídos no custo dos produtos, mercadorias e serviços vendidos, e, nestes valores, devem ser considerados todos os tributos incluídos na aquisição, recuperáveis ou não. Logo, a alternativa está **incorreta.**

c) A demonstração do valor adicionado deve ser consistente com a demonstração do resultado e conciliada em registros auxiliares mantidos pela entidade.

De acordo com o item 3.7.3.2 da NBC T 3.7, reproduzido abaixo:

3.7.3.2. A Demonstração do Valor Adicionado deve ser consistente com a demonstração do resultado e conciliada em registros auxiliares mantidos pela entidade. Logo, a alternativa está **correta.**

d) No item relativo à distribuição do valor adicionado, deve constar **apenas** os valores pagos aos acionistas, a título de juros sobre o capital próprio ou dividendos.

ATENÇÃO!!! Importante guardar para a prova. No item relativo à distribuição do valor adicionado constam:

– Pessoal e encargos;
– Impostos, taxas e contribuições (valores distribuídos ao governo);
– Juros e aluguéis (valores distribuídos a terceiros);
– Juros sobre o Capital Próprio e Dividendos (valores distribuídos a sócios e acionistas);
– Lucros Retidos/Prejuízo do Exercício (valores distribuídos a sócios e acionistas). Logo, a alternativa está **incorreta.**

e) Como são demonstrações de publicação opcional **não** estão sujeitas à revisão de auditoria, como aquelas que são de caráter obrigatório, mesmo que a entidade seja uma companhia aberta.

De acordo com o item 3.7.3.5 da NBC T 3.7, reproduzido abaixo:

3.7.3.5. A Demonstração do Valor Adicionado deve ser objeto de revisão ou auditoria se a entidade possuir auditores externos independentes que revisem ou auditem suas Demonstrações Contábeis. Logo, a alternativa está **incorreta.**

A alternativa "c" é a correta.

Já caiu em prova!

(Contador–Infraero- 2009–FCC)

Ao final do exercício de 2008, a contabilidade da Cia. Misericórdia informa a relação dos saldos finais das contas de resultados, a seguir:

Saldos	Devedores (R$)	Credores (R$)
Aluguéis	38.000,00	
CMV	120.000,00	
Depreciação e Amortizações	8.500,00	
Despesas c/ INSS	4.500,00	
Despesas c/ FGTS	4.000,00	
Despesas de Juros	15.000,00	
Despesas de Salários	50.000,00	
Impostos Diretos s/ Vendas	30.000,00	
Outras Despesas Comerciais	23.000,00	
Outras Despesas Administrativas	13.000,00	
Receitas Financeiras		5.000,00
Resultado com Venda de Imobilizado	2.000,00	
Resultado de Equivalência Patrimonial		3.000,00
Vendas Brutas		300.000,00

1. O valor adicionado recebido em transferência é:

a) R$ 3.000,00.
b) R$ 5.000,00.
c) R$ 8.000,00.

d) R$ 10.000,00.
e) R$ 13.000,00.

Valor Adicionado Recebido em Transferência	Valores
Receitas Financeiras	5.000,00
Resultado de Equivalência Patrimonial	3.000,00
Total	**8.000,00**

A alternativa “c” é a correta.

2. O valor total a distribuir corresponde a:

a) R$ 142.000,00.
b) R$ 141.500,00.
c) R$ 133.500,00.
d) R$ 133.000,00.
e) R$ 142.500,00.

DVA	Valores
1. Receitas	**298.000,00**
Vendas Brutas	300.000,00
(-) Resultado com Venda de Imobilizado	(2.000,00)
2. Insumos	**(156.000,00)**
(-) CMV	(120.000,00)
(-) Outras Despesas Comerciais	(23.000,00)
(-) Outras Despesas Administrativas	(13.000,00)
3. Valor Adicionado Bruto (1 – 2)	**142.000,00**
4. Retenções	**(8.500,00)**
(-) Depreciação e Amortizações	(8.500,00)
5. Valor Adicionado Líquido (3 – 4)	**133.500,00**
6. Transferências de Terceiros	**8.000,00**
(+) Receitas Financeiras	5.000,00
(+) Resultado de Equivalência Patrimonial	3.000,00
7. Valor Adicionado Total a Distribuir	**141.500,00**
8. Distribuição do Valor Adicionado	
Pessoal	**54.000,00**
Despesas c/ FGTS	4.000,00
Despesas de Salários	50.000,00
Governo	**34.500,00**
Impostos Diretos s/ Vendas	30.000,00
Despesas c/ INSS	4.500,00
Terceiros	**53.000,00**
Aluguéis	38.000,00
Despesas de Juros	15.000,00
Acionistas	**0,00**

A alternativa “b” é a correta.

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO DOS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO, EM MILHARES DE REAIS (MODELO)

DESCRIÇÃO	Em milhares de reais 20X1	Em milhares de reais 20X0
1 – RECEITAS		
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1.2) Outras receitas		
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios		
1.4) Provisão para créditos de liquidação duvidosa – Reversão/Constituição		
2 – INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os valores dos impostos – ICMS, IPI, PIS e Cofins)		
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos		
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.3) Perda/Recuperação de valores ativos		
2.4) Outras (especificar)		
3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)		
4 – DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO		
5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)		
6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1) Resultado de equivalência patrimonial		
6.2) Receitas financeiras		
6.3) Outras		
7 – VALOR ADICIONADO, TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)		
8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (deve ser igual ao item 7)		
8.1) Pessoal		
8.1.1 – Remuneração direta		
8.1.2 – Benefícios		
8.1.3 – FGTS		
8.2) Impostos, taxas e contribuições		
8.2.1 – Federais		
8.2.2 – Estaduais		
8.2.3 – Municipais		
8.3) Remuneração de capitais de terceiros		
8.3.1 – Juros		
8.3.2 – Aluguéis		
8.3.3 – Outras		
8.4) Remuneração de capitais próprios		
8.4.1 – Juros sobre o capital próprio		
8.4.2 – Dividendos		

8.4.3 – Lucros retidos/Prejuízo do exercício		
8.4.4 – Participação dos não controladores nos lucros retidos (só para consolidação)		

Capítulo 12

Investimentos em Coligadas e Controladas

12.1. Conceito de Controle

Controle: é o poder de governar as políticas financeiras e operacionais da entidade de forma a obter benefícios de suas atividades.

Controle conjunto: é o compartilhamento, contratualmente convencionado, do controle de negócio, que existe somente quando as decisões sobre as atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que compartilham o controle.

Controladora: é uma entidade que controla uma ou mais controladas.

De acordo com o § 2º do art. 243 da Lei das S.A., **controlada** é a sociedade na qual a controladora, diretamente **(controle direto) ou através de outras controladas (controle indireto), é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.**

Além disso, o art. 116 da Lei das S.A. estabelece que o acionista controlador é a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

– é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e
– usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Portanto, normalmente, para que o controlador possa garantir a maioria dos votos ou a preponderância nas deliberações sociais de modo permanente, é necessário que possua **mais de 50% do capital votante** da empresa investida.

Repare que coloquei **"normalmente"**, pois é possível que uma empresa possua controle sobre a sua investida sem ter mais de 50% do capital votante. Vejamos um exemplo.

Exemplo: Se uma empresa possui o capital votante muito pulverizado entre diversos acionistas minoritários (pequenos investidores), pode ser que um acionista com 45% do capital votante possua preponderância nas deliberações sociais, tendo em vista que os demais acionistas (minoritários) são muito pulverizados e não votam em conjunto.

Tudo bem, professor, mas o que a Instrução CVM nº 247/96 estabelece sobre controle?

De acordo com a Instrução CVM nº 247/96, considera-se **controlada**:

I – sociedade na qual a investidora, diretamente ou indiretamente, seja titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente:
  a) preponderância nas deliberações sociais; e
  b) o poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores.

O inciso I está plenamente de acordo com a Lei das S.A., estabelecendo o controle direto ou indireto.

II – filial, agência, sucursal, dependência ou escritório de representação no exterior, sempre

que os respectivos ativos e passivos não estejam incluídos na contabilidade da investidora, por força de normatização específica.

Não há esta previsão explícita na Lei das S.A., mas está totalmente de acordo com a Lei. A norma só ressalta que, como essa filial, agência, sucursal, dependência ou escritório no exterior faz a contabilidade separadamente (ativos e passivos não incluídos na contabilidade da investidora), será controlada da matriz "investidora".

III – sociedade na qual os direitos permanentes de sócio estejam sob controle comum ou sejam exercidos mediante a existência de acordo de votos, independentemente do seu percentual de participação no capital votante.

Sociedades sob controle comum de uma única entidade investidora são controladas. Além disso, se existe um acordo de votos de acionistas de modo que alcance a maioria do capital votante, a investida também será controlada.

IV – considera-se, ainda, controlada a subsidiária integral, tendo a investidora como única acionista.

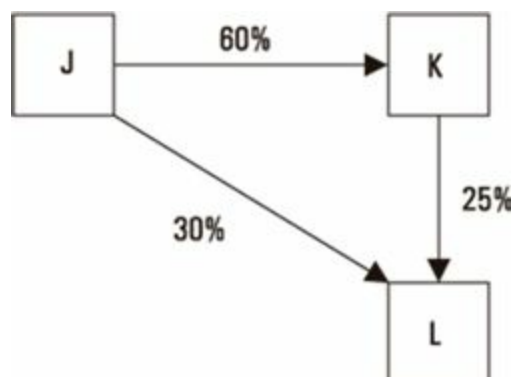
Nessa situação, a investidora possui 100% do capital votante da investida.

Mas o que seria controle direto ou indireto? Vamos ver alguns exemplos.

Exemplo: Se a empresa J4M2 possuir 100% do capital votante (ações ordinárias) da empresa Kaprisma, a Kaprisma será **subsidiária integral** da J4M2, ou seja, a J4M2 é **controladora (controle direto)** sobre a Kaprisma.

Exemplo: A empresa J4M2 possui 60% do capital votante da empresa Linotécnica, ou seja, a J4M2 **controla diretamente** a empresa Linotécnica. Além disso, a Linotécnica possui 55% do capital votante da empresa Kaprisma. Portanto, a Linotécnica **controla diretamente** a Kaprisma. Finalmente, como a J4M2 controla a Linotécnica, que controla a Kaprisma, J4M2 **controla indiretamente** a Kaprisma.

Exemplo: Imagine, agora, a situação abaixo:

– Empresa J possui 60% do capital votante da empresa K;
– Empresa J possui 30% do capital votante da empresa L; e
– Empresa K possui 25% do capital votante da empresa L.

As conclusões são:

1. A empresa J **controla diretamente** a empresa K; e

2. A empresa J **controla indiretamente** a empresa L.

Como é isso, professor? Não entendi esta conclusão do controle indireto. Repare que **o importante é o conceito de controle e não de propriedade!**

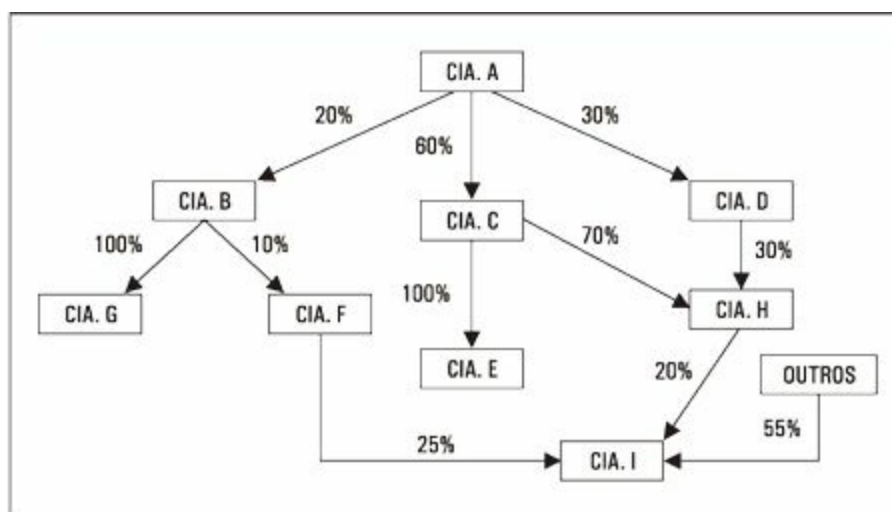
A empresa J controla a empresa K (60%). Portanto, nas assembleias da empresa L, como a empresa K é controlada de J, ela vota com J. Neste caso, se somarmos as participações de J e K em L, teríamos 55% (30% + 25%), ou seja, a maioria do capital votante.

Se fôssemos calcular a propriedade de J na L teríamos:

Propriedade de J na L = 30% (diretamente) + 60% x 25% (indiretamente por K) Propriedade de J na L = 30% + 15% = 45%.

Ou seja, J detém 45% do patrimônio de L (propriedade), mas detém 55% dos votos.

Já caiu em prova!

(AFRF-2002-Área: Auditoria-Esaf) A configuração gráfica do Conglomerado Alfabético é a seguinte:

Com base no gráfico fornecido, responda às questões de 1 a 3.

1. De acordo com a figura apresentada pode-se afirmar que:

a) a Cia. G é controlada indireta da Cia. B.
b) as empresas "C" e "I" são controladas da Cia. A.
c) a Cia. A participa indiretamente na Cia. I com 9%.
d) a participação indireta da Cia. A na Cia. H é de 51%.
e) a participação indireta da Cia. A nas empresas "F" e "H" é idêntica.

Vamos analisar as alternativas:

a) a Cia. G é controlada **indireta** da Cia. B.

A Cia. B detém 100% do capital da Cia. G. Logo, a Cia. B é controladora da Cia. G, ou a Cia. G é controlada direta da Cia. B. A alternativa está **incorreta.**

b) as empresas "C" e "I" são controladas da Cia. A.

A Cia. A detém 60% do capital da Cia. C. Logo, a Cia. A é controladora da Cia. C, ou a Cia. C é controlada direta da Cia. A.

A Cia. A não controla a Cia. I. A alternativa está **incorreta.**

c) a Cia. A participa indiretamente na Cia. I com 9%.

Cia. A 20% do Capital da Cia. B

Cia. B 10% do Capital da Cia. F

Cia. F 25% do Capital da Cia. I

Partic. Indireta da Cia. A na Cia. I (I) = 20% x 10% x 25% = 0,5%

Cia. A 60% do Capital da Cia. C

Cia. C 70% do Capital da Cia. H

Cia. H 20% do Capital da Cia. I

Partic. Indireta da Cia. A na Cia. I (II) = 60% x 70% x 20% = 8,40%

Cia. A 30% do Capital da Cia. D

Cia. D 30% do Capital da Cia. H

Cia. H 20% do Capital da Cia. I

Partic. Indireta da Cia. A na Cia. I (III) = 30% x 30% x 20% = 1,80%

Total da Partic. Indireta da Cia. A na Cia I = 0,5% + 8,40% + 1,80% Total da Partic. Indireta da Cia. A na Cia I = 10,70%

A alternativa está **incorreta.**

d) a participação indireta da Cia. A na Cia. H é de 51%.

Cia. A 60% do Capital da Cia. C

Cia. C 70% do Capital da Cia. H

Partic. Indireta da Cia. A na Cia. H (I) = 60% x 70% = 42%

Cia. A 30% do Capital da Cia. D

Cia. D 30% do Capital da Cia. H

Partic. Indireta da Cia. A na Cia. H (II) = 30% x 30% = 9%

Total da Partic. Indireta da Cia. A na Cia H = 42% + 9%

Total da Partic. Indireta da Cia. A na Cia H = 51%

A alternativa está **correta.**

e) a participação indireta da Cia. A nas empresas "F" e "H" é idêntica.

Cia. A 20% do Capital da Cia. B

Cia. B 10% do Capital da Cia. F

Partic. Indireta da Cia. A na Cia. F (I) = 20% x 10% = 2%

Partic. Indireta da Cia. A na Cia H = 51%

A alternativa está **incorreta.**

A alternativa "d" é a correta.

2. Sendo o percentual de participação da Cia. A na Cia B relativo ao capital total, pode-se afirmar que:

a) a Cia. B é equiparada à controlada de "A".

b) a Cia. B é coligada de "A".

c) a participação de "A" em "B" é relevante.

d) a Cia. A é controladora de "B".
e) é irrelevante se "B" for dependente da tecnologia de "A".
Cia. A detém 20% do capital da Cia. B

São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

É presumida influência significativa quando a investidora for titular de vinte por cento ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. Logo, a Cia. B é coligada da Cia. A.

A alternativa "b" é a correta.

3. Sendo o percentual de participação da Cia. A na Cia. B relativo ao capital total, pode-se afirmar que:
a) a Cia. I é equiparada à controlada de "D".
b) a Cia. B participa indiretamente de "I" com 7%.
c) a participação de "A" em "B" é relevante em "I".
d) a Cia. A participa indiretamente de "I" com 10,7%.
e) a Cia. H participa indiretamente de "I" com 10,7%.

Vamos analisar as alternativas:

a) a Cia. I é equiparada à controlada de "D".

Cia. D 30% do Capital da Cia. H

Cia. H 20% do Capital da Cia. I

Logo, a Cia. I não é coligada e nem controlada da Cia. D.

A alternativa está **incorreta.**

b) a Cia. B participa indiretamente de "I" com 7%.

Cia. B 10% do Capital da Cia. F

Cia. F 25% do Capital da Cia. I

Partic. Indireta da Cia. B na Cia. I = 10% x 25% = 2,5%

A alternativa está **incorreta.**

c) a participação de "A" em "B" é relevante em "I".

Não há como apurar a relevância, pois não foram informados os patrimônios líquidos das empresas.

De acordo com o art. 247, parágrafo único, da Lei nº 6.404/76, considera-se relevante o investimento:

a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia (relevância individual);

b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia (relevância no conjunto ou coletiva).

A alternativa está **incorreta.**

d) a Cia. A participa indiretamente de "I" com 10,7%.

Cia. A 20% do Capital da Cia. B

Cia. B 10% do Capital da Cia. F
Cia. F 25% do Capital da Cia. I
Partic. Indireta da Cia. A na Cia. I (I) = 20% x 10% x 25% = 0,5%

Cia. A 60% do Capital da Cia. C
Cia. C 70% do Capital da Cia. H
Cia. H 20% do Capital da Cia. I
Partic. Indireta da Cia. A na Cia. I (II) = 60% x 70% x 20% = 8,40%

Cia. A 30% do Capital da Cia. D
Cia. D 30% do Capital da Cia. H
Cia. H 20% do Capital da Cia. I
Partic. Indireta da Cia. A na Cia. I (III) = 30% x 30% x 20% = 1,80%

Total da Partic. Indireta da Cia. A na Cia I = 0,5% + 8,40% + 1,80%
Total da Partic. Indireta da Cia. A na Cia I = 10,70%
A alternativa está correta.

e) a Cia. H participa indiretamente de “I” com 10,7%.
Cia. H 20% do Capital da Cia. I (participa diretamente com 20% do capital da Cia. I).
A alternativa está **incorreta.**
A alternativa “d” é a correta.

12.2. Conceito de Coligadas

De acordo com a Lei das S.A., temos a seguinte definição:

> "Art. 243.
> § 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.
> § 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.
> § 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de vinte por cento ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la."

Ou seja, de acordo com a Lei das S.A., são coligadas as empresas na qual a investidora tenha influência significativa ou que tenha presunção de influência.

Só há previsão de coligação por participação direta. No caso da presunção de influência significativa, há a necessidade de participação de 20% ou mais do capital votante. Atenção! O capital a ser considerado na presunção é o **votante.**

A propriedade substancial ou majoritária da investida por outro investidor não necessariamente impede que o investidor minoritário tenha influência significativa.

Lembre que é apenas uma presunção de influência. Pode existir uma empresa que tenha, por exemplo, 8% de participação no capital votante da investida, mas, por outras circunstâncias, tenha influência significativa. Nessa situação, as empresas são coligadas.

Por outro lado, apesar da presunção de influência com mais 20% no capital votante da investida, também pode existir uma empresa, por exemplo, com 30% de participação no capital votante da investida, mas, por outras circunstâncias, **não** tenha influência significativa (é preciso provar). Nessa situação, as empresas **não** são coligadas.

De acordo com o CPC 18 (R2), há **influência significativa quando a investidora tem o poder de participar nas decisões financeiras e operacionais da investida, sem controlar de forma individual ou conjunta essas políticas.**

A existência de influência significativa por investidor geralmente é evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:

– representação no conselho de administração ou na diretoria da investida;
– participação nos processos de elaboração de políticas, inclusive em decisões sobre dividendos e outras distribuições;
– operações materiais entre o investidor e a investida;
– intercâmbio de diretores ou gerentes; ou
– fornecimento de informação técnica essencial.

O CPC 18 prevê a coligação de forma direta ou indireta (a coligação indireta não foi prevista na Lei das S.A.). Vejamos:

Se o investidor mantém direta ou indiretamente (por exemplo, por meio de controladas),

vinte por cento ou mais do poder de voto da investida, presume-se que ele tenha influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado o contrário.

Por outro lado, se o investidor detém, direta ou indiretamente (por meio de controladas, por exemplo), menos de vinte por cento do poder de voto da investida, presume-se que ele não tenha influência significativa, a menos que essa influência possa ser claramente demonstrada.

Também há a previsão, para apurar se há ou não influência significativa, do direito de **voto potencial**. Ou seja, se a investidora possui, por exemplo, bônus de subscrição ou opções de compra, que são conversíveis em ações com direito a voto, podem determinar que a investidora tenha influência significativa sobre a investida.

Portanto, o direito de voto potencial pode caracterizar uma possível influência significativa, independentemente da intenção ou da capacidade financeira das partes para exercê-los ou convertê-los. Na hora de verificar o percentual de participação da investidora, devem ser considerados os votos potenciais.

A opção de compra de ações confere ao seu titular o direito de, em um determinado prazo, subscrever ações da empresa, a um preço determinado por ocasião da compra da referida opção.

Os bônus de subscrição conferirão aos seus titulares, nas condições constantes do certificado, direito de subscrever ações do capital social, que será exercido mediante apresentação do título à companhia e pagamento do preço de emissão das ações.

Exemplo: A empresa J4M2 possui 15% de participação no capital votante da empresa Kaprisma. Além disso, possui bônus de subscrição, que podem ser conversíveis em ações a qualquer momento, aumentando a sua participação total no capital votante da Kaprisma para 25%. Portanto, pode-se concluir, em conjunto com outras evidências, que a J4M2 possui influência significativa sobre a Kaprisma.

Importante

<div class>

Coligadas: sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

Influência Significativa: investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

Presunção de Influência Significativa: investidora é titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

</div>

E o que fala a Instrução CVM nº 247/96? De acordo com a Instrução CVM nº 247/96, consideram-se coligadas as sociedades quando uma participa com 10% (dez por cento) ou mais do capital social da outra, sem controlá-la.

Portanto, repare que a definição de coligada da Lei das S.A. (após as alterações das Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09) é diferente da definição da Instrução CVM nº 247/96.

Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.)	Instrução CVM nº 247/96
Coligadas: as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. Presunção de Influência significativa: quando a investidora for titular de **20% (vinte por cento) ou mais** do capital **votante** da investida, sem controlá-la.	**Coligadas:** quando uma sociedade participa com **10% (dez por cento) ou mais** do capital social da outra, sem controlá-la.

A Instrução CVM nº 247/96 prevê a coligação de forma direta ou indireta, no caso de sociedades equiparadas a coligadas (a coligação indireta não foi prevista na Lei das S.A.). Vejamos.

São **equiparadas** a **coligadas:**

a) as sociedades quando uma participa **indiretamente** com 10% (dez por cento) ou mais do capital votante da outra, sem controlá-la;

Exemplo: "A" possui 100% do capital de "B", "A" possui 9% do capital votante de "C" e "B" possui 5% do capital votante de "C".

A controla B

A e C: não são coligadas, se não houver influência significativa.

B e C: não são coligadas, se não houver influência significativa.

Contudo, como "A" controla "B", a soma do capital votante de "A" e "B" em "C" é de 14% (9% + 5%). Portanto, "A" participa indiretamente com 14% do capital votante de "C" e "A" e "C" são equiparadas à coligada (de acordo com a Instrução CVM nº 247/96).

b) as sociedades quando uma participa diretamente com **10% (dez por cento) ou mais** do capital **votante** da outra, sem controlá-la, **independentemente do percentual da participação no capital total.**

Exemplo: "A" possui 9% do Capital Social "B", que corresponde a 15% do capital votante do "B".

A e B: não são coligadas, se não houver influência significativa de "A" em "B".

Não há presunção de influência significativa, pois "A" possui 15% do capital votante de "B". Contudo, "A" e "B" são equiparadas à coligada, pois "A" possui 15% do votante de "B" (de acordo com a Instrução CVM nº 247/96).

12.3. *Joint Venture*

Negócio em Conjunto: é um negócio do qual duas ou mais partes têm controle conjunto.

Controle Conjunto: é o compartilhamento, contratualmente convencionado, do controle de negócio, que existe somente quando decisões sobre as atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que compartilham o controle.

Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*): é um acordo conjunto por meio do qual as partes, que detêm o controle em conjunto do acordo contratual, têm direitos sobre os ativos líquidos desse acordo. Ou seja, são duas ou mais investidoras que possuem, em conjunto, o controle da investida, sem que nenhuma das investidoras consiga o controle individualmente.

Investidor conjunto (*Joint Venturer*): é uma parte de um empreendimento controlado em conjunto (joint venture) que tem o controle conjunto desse empreendimento.

12.4. Classificação dos Investimentos

De acordo com a Lei das S.A., **no balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial.**

Exemplo: Suponha a seguinte sutuação:

– A empresa J possui 70% de participação na empresa K;
– A empresa J possui 60% de participação na empresa L;
– A empresa J possui 55% de participação na empresa M;
– A empresa J possui 52% de participação na empresa N;
– A empresa K possui 6% de participação na empresa N;
– A empresa L possui 4% de participação na empresa N; e
– A empresa M possui 8% de participação na empresa N.

Repare que a empresa J controla as empresa K, L, M e N. Portanto, esses investimentos serão avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial.

Além disso, como há controle comum das K, L, M e N pela J, as empresas K, L e M também deverão avaliar suas participações na empresa N pelo Método de Equivalência Patrimonial, apesar de não serem coligadas na N.

Poderíamos classificar os investimentos da seguinte forma:

– **Investimento Temporário ou Participação Societária Temporária** – Adquirido com a intenção de venda. Classifica-se no ATIVO CIRCULANTE ou no ATIVO NÃO CIRCULANTE – REALIZÁVEL A LONGO PRAZO. Se estiverem disponíveis para venda ou mantidos para negociação, serão avaliados a valor justo. Caso contrário, serão avaliados pelo custo de aquisição ou valor de mercado, dos dois o menor.
– **Investimento Permanente ou Participação Societária Permanente** – Adquirido com a intenção de permanência. Corresponde a uma extensão da atividade econômica da empresa. Classifica-se no ATIVO NÃO CIRCULANTE – INVESTIMENTOS. São exemplos:
  – Participações em Coligadas – avaliado pela Equivalência Patrimonial;
  – Participações em Controladas – avaliado pela Equivalência Patrimonial;
  – Participações em Não-Coligadas e Não-Controladas – avaliado pelo Custo de Aquisição.

Uma participação de uma entidade em instrumentos patrimoniais (normalmente ações ou cotas do capital social) de outra entidade pode se qualificar como um:

Investimento em controlada: avaliado pelo método de equivalência patrimonial e classificado no Ativo ***Não Circulante "Investimentos"***, no balanço individual.

Investimento em coligada: avaliado pelo método de equivalência patrimonial e classificado no Ativo ***Não Circulante "Investimentos"***, no balanço individual.

Investimento em *joint venture* (controlada em conjunto): avaliado pelo método da equivalência patrimonial e classificado no Ativo ***Não Circulante "Investimentos"***, no balanço individual.

Investimento tratado como instrumento financeiro: avaliado a valor justo (ou ao custo quando não for possível uma mensuração confiável a valor justo) e classificado no Ativo Circulante.

Os investimentos em coligadas, em controladas e em controladas em conjunto, nos balanços individuais, serão avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial.

12.4.1. Relevância

O art. 248 da Lei das S.A. ainda fala em relevância do investimento. Contudo, o conceito de relevância não é levado mais em consideração para determinação da aplicação do método de equivalência patrimonial, após as alterações trazidas pelas Leis n^os^ 11.638/07 e 11.941/09. O conceito de relevância foi substitu**ído pelo conceito de influência** significativa.

Já na Instrução CVM nº 247/96, o conceito de relevância dos investimentos foi revogado pela Instrução CVM nº 469/08.

Finalmente, o conceito de relevância dos investimentos, apesar de não ser critério para determinar se o investimento é avaliado pela equivalência patrimonial ou não, continua a existir na Lei das S.A.

De acordo com o art. 247, parágrafo único, da Lei nº 6.404/76, considera-se relevante o investimento:

a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia (relevância individual);

b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia (relevância no conjunto ou coletiva).

12.4.2. Método do Custo de Aquisição

Somente se o investimento não se enquadrar no Método de Equivalência Patrimonial, deve ser adotado o Método de Custo de Aquisição.

Na avaliação das participações societárias no capital de outras sociedades, feita pelo método de custo, a sociedade investidora não reconhece os lucros e reservas gerados e não distribuídos pela coligada.

O investimento avaliado pelo custo de aquisição será deduzido da provisão para perdas na realização de seu valor, quando esta perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificada em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas.

Exemplo: A Cia. Linotécnica, em outubro de 2012, adquiriu sem a intenção de venda 5% das ações da Cia. Investida, por R$ 50.000,00. Em 31/12/2012, o valor de mercado das ações caiu para R$ 45.000,00, pois, em novembro de 2012 houve um incêndio na Cia. Investida,

sendo tal perda considerada de difícil recuperação. Deste modo, no encerramento do exercício social de 2012, a Cia. Linotécnica deverá constituir uma Provisão p/ Perdas na Realização de Investimentos, conforme abaixo:

Dado: A Cia. Linotécnica não tem influência significativa na Cia. Investida.

O investimento será avaliado pelo método do custo de aquisição, pois a empresa não é controlada e nem coligada.

Na aquisição do investimento:

Débito: Participações Societárias (Ativo Não Circulante-Investimentos) 50.000
Crédito: Bancos (Ativo Circulante) 50.000

Na constituição da provisão:

Débito: Despesas com Provisões (Despesa) 5.000
Crédito: Provisão p/ Perdas na Realização de Investimentos
(ANC-Investimentos-Retificadora) 5.000

Suponha que, em 2013, parte da perda seja recuperada, fazendo com que o valor das ações suba de R$ 45.000,00 para R$ 48.000,00. Nessa situação, a Cia Linotécnica deverá efetuar o seguinte lançamento:

Débito: Provisão p/ Perdas na Realização de Investimentos
(ANC-Investimentos-Retificadora) 3.000
Crédito: Reversão de Provisões (Receita) 3.000

12.4.2.1. Contabilização dos Dividendos

A legislação do imposto de renda determina que os **dividendos recebidos até 6 meses a partir da data de aquisição do investimento avaliado pelo custo de aquisição devem ser registrados como redução do custo de aquisição do investimento permanente, sem afetar o resultado da investidora. Entretanto, os dividendos recebidos após 6 meses da data de aquisição do referido investimento, devem ser registrados como receita operacional.**

Lançamentos na Investidora:

I – Dividendos recebidos até 6 meses;

Débito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)
Crédito: Participações Permanentes (ANC – Investimentos)

Se forem dividendos propostos, o lançamento seria:

Débito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante)
Crédito: Participações Permanentes (ANC – Investimentos)

Quando esses dividendos forem pagos:

Débito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)
Crédito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante)

II – Dividendos recebidos após 6 meses:

Débito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)
Crédito: Receita de Dividendos (Receita)

Se forem dividendos propostos, o lançamento seria:
Débito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante)
Crédito: Receita de Dividendos (Receita)

Quando esses dividendos forem pagos:
Débito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)
Crédito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante)

Já caiu em prova!

(SUSEP-2006-Esaf) Consideremos os seguintes dados para fins de análise e possível compreensão do relacionamento entre as empresas Melga e Celga.

I – Dados contábeis da empresa Melga Comercial S.A.:

Capital Social	R$700.000,00
Reservas de Capital	R$ 25.000,00
Reservas de Lucro	R$ 35.000,00
Lucros Acumulados	R$ 8.000,00

II – Dados contábeis da empresa Comercial Celga S.A.:

Capital Social	R$400.000,00
Reservas de Capital	R$ 20.000,00
Reservas de Lucro	R$ 10.000,00
Lucros Acumulados	R$ 4.000,00

III – A empresa Comercial Celga S.A. comprou à vista 8% das ações emitidas pela Melga Comercial S.A., pagando o investimento com deságio de 5% sobre o valor patrimonial.

Com base nas informações supra-alinhadas e de acordo com a legislação pertinente, pode-se dizer, neste caso, que:

a) o investimento não é relevante porque seu valor não chega a 10% do patrimônio líquido da investida.
b) o investimento é uma coligação acionária porque seu valor é maior que 10% do patrimônio líquido da investidora.
c) o investimento deve ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial.
d) com esse investimento, o patrimônio da investidora aumentará em R$ 61.440,00.
e) o valor de aquisição do investimento foi R$ 58.368,00.

Capital Social	700.000
Reservas de Capital	25.000
Reservas de Lucro	35.000
Lucros Acumulados	8.000
Patrimônio Líquido de Melga Comercial S.A.	768.000

8% x Patrimônio Líquido de Melga = 8% x 768.000 = 61.440

Deságio de 5% = 61.440 – 5% x 61.440 = 95% x 61.440 = 58.368
(Valor pago pela Comercial Celga por 8% das ações emitidas pela Melga Comercial).

Logo, como só foram adquiridos 8% das ações pela Comercial Celga, a Melga Comercial não é coligada e nem controlada. Com isso, o investimento será avaliado pelo **custo de**

aquisição.

b) o investimento é uma coligação acionária porque seu valor é maior que 10% do patrimônio líquido da investidora. – A alternativa está **incorreta.**

c) o investimento deve ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial. – A alternativa está **incorreta.**

Verificação da relevância do investimento:

Capital Social	400.000
Reservas de Capital	20.000
Reservas de Lucro	10.000
Lucros Acumulados	4.000
PL da Comercial Celga S.A.	434.000

Percentual do Investimento = 58.368/434.000 = 13,45% (apesar de não ser controlada ou coligada, pode-se considerar que o investimento é relevante, pois é maior que 10% do patrimônio líquido da investidora).

a) o investimento não é relevante porque seu valor não chega a 10% do patrimônio líquido da investida. – A alternativa está **incorreta.**

Lançamento na Comercial Celga S.A. (Investidora):

Débito: Investimento Permanente (ANC – Investimentos) 58.368

Crédito: Caixa (Ativo Circulante) 58.368

Logo, não há alteração no Patrimônio Líquido da investidora.

d) com esse investimento, o patrimônio da investidora aumentará em R$ 61.440,00. – A alternativa está **incorreta.**

e) o valor de aquisição do investimento foi R$ 58.368,00. – A alternativa está **correta** e é a resposta da questão.

Já caiu em prova!

(Técnico de Contabilidade Junior-Petrobras-2011-Cesgranrio) Admita a seguinte descrição:

- A Comercial Natural S.A. adquiriu, em janeiro de 2008, com intenção de permanência, 2% das ações ordinárias da Comercial Vistosa S.A., por R$ 100.000,00.
- A Natural não tem nenhuma influência significativa na Comercial Vistosa.
- Em fevereiro/2009, a Natural recebeu da Comercial Vistosa dividendos no valor de R$ 5.000,00.
- Em outubro de 2009, o valor de mercado das ações da Comercial Vistosa possuídas pela Natural foi estimado em R$ 80.000,00, em decorrência da perda de um contrato de fornecimento de material para a União.
- A perda de valor das ações foi considerada definitiva para todos os efeitos.

Considerando-se a descrição acima, as determinações normativas e legais e a não incidência de qualquer tipo de imposto nessa situação, a perda do valor do investimento será registrada pela Natural (em reais, sem data nem histórico) com o seguinte lançamento:

a) Outras Despesas 15.000,00

a Investimentos/Comercial Vistosa 15.000,00

b) Outras Despesas 15.000,00
a Provisão para Perdas Prováveis 15.000,00
c) Outras Despesas 20.000,00
a Investimentos/Comercial Vistosa 20.000,00
d) Outras Despesas 20.000,00
a Provisão para Perdas Prováveis 20.000,00
e) Provisão para Perdas Prováveis 20.000,00
a Investimentos/Comercial Vistosa 20.000,00

Vamos interpretar a questão.

I – A Comercial Natural S.A. adquiriu, em janeiro de 2008, com intenção de permanência, 2% das ações ordinárias da Comercial Vistosa S.A., por R$ 100.000,00. A Natural não tem nenhuma influência significativa na Comercial Vistosa.

Portanto, 2% de participação, sem influência significativa, não é coligação e o investimento será avaliado pelo custo de aquisição.

Lançamento por ocasião da aquisição do investimento na investidora:

Débito: Investimentos Permanentes – Comercial Vistosa S.A. (Ativo Não Circulante Investimentos) 100.000

Crédito: Bancos (Ativo Circulante) 100.000

II – Em fevereiro/2009, a Natural recebeu da Comercial Vistosa dividendos no valor de R$ 5.000,00.

Portanto, o lançamento na investidora será (após seis meses da aquisição):

Débito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante) 5.000

Crédito: Receita de Dividendos (Receita) 5.000

III – Em outubro de 2009, o valor de mercado das ações da Comercial Vistosa possuídas pela Natural foi estimado em R$ 80.000,00, em decorrência da perda de um contrato de fornecimento de material para a União. A perda de valor das ações foi considerada definitiva para todos os efeitos.

Repare que houve uma perda definitiva no valor das ações investida, fazendo que com o valor de mercado do investimento na investidora caísse para R$ 80.000,00. Portanto, temos que fazer uma provisão para perdas prováveis na realização de investimentos de R$ 20.000,00 (Custo de Aquisição – Valor de Mercado = 100.000 – 80.000 = 20.000).

O lançamento na investidora seria:

Despesas com Provisões – Outras Despesas (Despesa)

a Provisão p/ Perdas Prováveis na Realização de Investimentos (ANC–Inv-Retificadora) 20.000

A alternativa "d" é a correta.

12.4.3. Método da Equivalência Patrimonial

Método de equivalência patrimonial é o método de contabilização por meio do qual o

investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida.

A equivalência patrimonial é baseada no fato de que os resultados e quaisquer variações patrimoniais de uma controlada ou coligada devem ser reconhecidos (contabilizados) no momento de sua geração, independentemente de serem ou não distribuídos.

O resultado do período do investidor deve incluir a parte que lhe cabe nos resultados gerados pela investida.

Pelo método de equivalência patrimonial, um investimento em coligada e em controlada é inicialmente reconhecido pelo custo e o seu valor contábil será aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor nos lucros ou prejuízos do período, gerados pela investida após a aquisição.

O valor do investimento avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial é obtido aplicando-se a **percentagem de participação no capital social sobre o valor do patrimônio líquido da investida.**

Logo, sempre que o patrimônio líquido da investida variar, a investidora deverá ajustar o valor do investimento.

A parte do investidor no lucro ou prejuízo do período da investida é reconhecida no lucro ou prejuízo do período do investidor.

As distribuições recebidas da investida reduzem o valor contábil do investimento.

O valor do investimento avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial é obtido aplicando-se a **percentagem de participação no capital social sobre o valor do patrimônio líquido da investida.**

Patrimônio Líquido da Investida
(x) Percentual de Participação no Capital Social da Investida
(=) Valor do Investimento Avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial na Investidora

Logo, sempre que o patrimônio líquido da investida variar, a investidora deverá ajustar o valor do investimento.

Ajustes relacionados ao lucro ou ao prejuízo da investida:

Se o ajuste aumentar o valor do investimento na investidora (lucro na investida), haverá um ganho de equivalência patrimonial (receita operacional – não tributável).

Se o ajuste diminuir o valor do investimento na investidora (prejuízo na investida), haverá uma perda de equivalência patrimonial (despesa operacional – não dedutível).

Os lançamentos na investidora seriam os seguintes:

Ganho de Equivalência Patrimonial:

Débito: Participações Permanentes (Ativo Não Circulante – Investimentos)

Crédito: Ganho de Equivalência Patrimonial (Receita)

Perda de Equivalência Patrimonial:

Débito: Perda de Equivalência Patrimonial (Despesa)

Crédito: Participações Permanentes (Ativo Não Circulante – Investimentos)

Caso a perda ultrapasse o valor total do investimento, o resultado da diferença entre a perda e o valor total do investimento será classificado como **provisão para perdas em investimentos permanentes, no passivo.**

Lançamento:

Débito: Perda de Equivalência Patrimonial (Despesa)

Crédito: Participações Permanentes (Ativo Não Circulante – Investimentos)

Crédito: Provisão para Perdas – Investimentos (Passivo Circulante ou PNC "Longo Prazo")

Já caiu em prova!

(Auditor-Fiscal Tributário Municipal I-Área de Especialização Gestão Tributária-São Paulo-2012-FCC) Em relação à avaliação dos elementos patrimoniais, considere:

I. O valor contábil de um terreno de R$ 300.000,00, cujo teste de *impairment* indicou valor justo líquido da despesa de venda de R$ 290.000,00 e valor em uso de R$ 280.000,00, deve ser reduzido em R$ 20.000,00.

II. As obrigações de curto prazo com fornecedores devem ser ajustadas ao seu valor presente, quando houver efeito relevante.

III. Uma patente adquirida que expira em 10 anos e com valor residual igual a zero gera despesa de amortização de 10% do seu valor de aquisição em cada ano, se a empresa utilizar o método linear de amortização.

IV. O investimento em controlada, que representa participação no capital votante de 60% e no capital social de 50%, deve ser aumentado em R$ 60.000,00 se a investida tiver apurado lucro no exercício de R$ 100.000,00.

Está correto o que se afirma APENAS em:

a) I e II.
b) I, II e III.
c) II e III.
d) II, III e IV.
e) III e IV.

Vamos analisar os itens.

I. O valor contábil de um terreno de R$ 300.000,00, cujo teste de impairment indicou valor justo líquido da despesa de venda de R$ 290.000,00 e valor em uso de R$ 280.000,00, deve ser reduzido em R$ 20.000,00.

Valor recuperável de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa: é o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso.

Valor Líquido de Venda > Valor em Uso

Valor Recuperável = Valor Líquido de Venda

Valor Líquido de Venda < Valor em Uso

Valor Recuperável = Valor em Uso

Valor Líquido de Venda = R$ 290.000,00

Valor em Uso = R$ 280.000,00

Como o valor líquido de venda é maior que o valor em uso, o valor recuperável será igual ao valor líquido de venda.

Valor Recuperável = Valor Líquido de Venda = R$ 290.000,00

Perda por desvalorização: é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

Valor Contábil do Ativo

(-) Valor Recuperável

Perda por Desvalorização

Valor Contábil do Ativo	300.000
(-) Valor Recuperável	(290.000)
Perda por Desvalorização	10.000

O valor contábil de um terreno de R$ 300.000,00, cujo teste de impairment indicou valor justo líquido da despesa de venda de R$ 290.000,00 e valor em uso de R$ 280.000,00, deve ser reduzido em **R$ 10.000,00.** O item está **errado.**

II. As obrigações de curto prazo com fornecedores devem ser ajustadas ao seu valor presente, quando houver efeito relevante.

As obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. O item está **certo.**

III. Uma patente adquirida que expira em 10 anos e com valor residual igual a zero gera despesa de amortização de 10% do seu valor de aquisição em cada ano, se a empresa utilizar o método linear de amortização.

Método Linear de Amortização = 1/Vida Útil do Bem = 1/10 anos = 10% ao ano

Base de Cálculo da Amortização = Custo de Aquisição – Valor Residual

Como o valor residual é zero:

Base de Cálculo da Amortização = Custo de Aquisição

Despesa com Amortização Por Ano = Taxa x Período x Base de Cálculo

Despesa com Amortização Por Ano = 10% x 1 ano x Custo de Aquisição

Despesa com Amortização Por Ano = 10% x Custo de Aquisição

O item está **certo.**

IV. O investimento em controlada, que representa participação no capital votante de 60% e no capital social de 50%, deve ser aumentado em R$ 60.000,00 se a investida tiver apurado lucro no exercício de R$ 100.000,00.

No caso concreto do item, a empresa investidora possui 60% do capital votante da

investida. Portanto, a investidora é controladora da investida (controlada) e, consequentemente, o investimento será avaliado pelo método de equivalência patrimonial (investimentos permanentes em controladas).

Contudo, o percentual de participação da controladora no capital social da controlada é de 50% (pode haver outras ações sem direito a voto). Veja o que diz a Lei das S.A.: o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido da investida, da **porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada (ou seja, aqui é a porcentagem de participação no capital e não no capital votante).**

Logo, a investida apurou um lucro no exercício de R$ 100.000,00, o investimento permanente na investidora será aumentado de:

Ganho de Equivalência Patrimonial = 50% x 100.000 = **50.000**

O lançamento seria:

Débito: Investimentos Permanentes–Controladas (ANC-Investimentos) 50.000

Crédito: Ganho de Equivalência Patrimonial (Receita) 50.000

A alternativa "c" está correta.

A parte do investidor nas demais variações do patrimônio líquido da investida, como a reavaliação de ativos (quando legalmente permitida), os ajustes de avaliação patrimonial e as diferenças de conversão em moeda estrangeira (no caso de investimento no exterior), será reconhecida diretamente no patrimônio líquido do investidor.

Exemplo: Ajuste de Avaliação Patrimonial na Investida (supondo um aumento no Patrimônio Líquido da Investida)

Lançamentos na investidora:

Débito: Participações Permanentes (Ativo Não Circulante – Investimentos)

Crédito: Ajustes de Avaliação Patrimonial na Investida – Equivalência Patrimonial (Patrimônio Líquido)

Exemplo: Ajuste de Avaliação Patrimonial na Investida (supondo uma redução no Patrimônio Líquido da Investida)

Lançamentos na investidora:

Débito: Ajustes de Avaliação Patrimonial na Investida – Equivalência Patrimonial (Patrimônio Líquido)

Crédito: Participações Permanentes (Ativo Não Circulante – Investimentos)

Vamos ver mais alguns conceitos constantes na Lei das S.A. De acordo com os incisos I a III do art. 248 da Lei das S.A.:

> I – o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da

data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas (a sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação);

II – o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III – a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

De acordo com o artigo 16 da Instrução CVM nº 247/96, a diferença verificada, ao final de cada período, no valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deverá ser apropriada pela investidora como:

I – receita ou despesa operacional, quando corresponder a aumento ou diminuição do patrimônio líquido da coligada e controlada, em decorrência da apuração de lucro líquido ou prejuízo no período ou que corresponder a ganhos ou perdas efetivos em decorrência da existência de reservas de capital ou de ajustes de exercícios anteriores;

II – aplicação na amortização do ágio em decorrência do aumento ocorrido no patrimônio líquido por reavaliação dos ativos que lhe deram origem; e

III – na conta de Ajuste Acumulado de Conversão, diretamente no seu patrimônio líquido, quando corresponder a ajuste da mesma natureza no patrimônio líquido da controlada ou coligada com investimento no exterior, em função das variações cambiais de que trata a regulamentação da CVM em vigor.

De acordo com a Lei das S.A., em primeiro lugar são subtraídos os lucros não realizados e, depois, aplicado o percentual de participação para calcular o saldo do investimento avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP). Contudo, de acordo com a Instrução CVM nº 247/96, primeiro aplica-se o percentual de participação da investidora no capital da investida sobre o patrimônio líquido e, depois, os lucros não realizados são subtraídos.

Exemplo:

PL da Controlada = R$ 10.000,00

Percentual de Participação = 70%
Lucros Não Realizados = R$ 2.000,00
Valor Contábil do Investimento = R$ 4.800,00
Cálculo da equivalência patrimonial:

I – Pela Lei nº 6.404/76:

PL	10.000
(-) Lucros Não Realizados	(2.000)
PL Ajustado	8.000
(x) Percentual	70%
Total do Investimento	5.600
(-) Valor Contábil do Investimento	(4.800)
Ganho de Eq. Patrimonial	800

II – Pela Instrução CVM nº 247/96:

PL	10.000
(x) Percentual	70%
PL Ajustado	7.000
(-) Lucros Não Realizados	(2.000)
Total do Investimento	5.000
(-) Valor Contábil do Investimento	(4.800)
Ganho de Eq. Patrimonial	200

E na prova, professor, como fazer? Normalmente, quando nada é dito, as bancas adotam o procedimento da Instrução CVM nº 247/96.

Para aplicar o Método de Equivalência Patrimonial, devemos adotar o seguinte procedimento:

Momento 1 Aquisição do investimento, com a finalidade de determinar a existência de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), de mais-valia de ativos líquidos ou ganho por compra vantajosa (deságio) na aquisição, caso o custo de aquisição não coincida com o valor do investimento avaliado pelo MEP.

Para fins de determinação do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), de mais-valia de ativos líquidos ou do ganho por compra vantajosa (deságio) deve-se adotar o seguinte procedimento:

– determinar se os ativos da investida, líquidos dos passivos, mensurados a valor justo, valem mais ou menos que o valor contábil; e
– verificar se a investidora pagou mais ou menos que o valor justo dos ativos líquidos da investida.

A diferença a maior entre o valor justo dos ativos líquidos e o valor contábil da parcela

adquirida do patrimônio líquido da investida corresponde ao valor da mais-valia de ativos líquidos. Por outro lado, a diferença entre o valor pago e o valor justo dos ativos líquidos será o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

Considerando o percentual de participação da investidora na investida, temos:

Parte Proporcional do Valor Justo dos Ativos Líquidos da Investida
(–) Parte Proporcional do Valor Contábil dos Ativos Líquidos
(=) Mais-Valia de Ativos Líquidos

Valor Pago pela Parcela dos Ativos Líquidos Adquirida
(–) Parte Proporcional do Valor Justo dos Ativos Líquidos
(=) *Goodwill*

Ativos Líquidos = Ativos a Valor Justo – Passivos a Valor Justo
Ativos Líquidos = Patrimônio Líquido a Valor Justo

I – Aquisição de Investimento Avaliado pelo MEP com Mais-Valia de Ativos Líquidos:

Lançamento na investidora (no balanço patrimonial individual):
Débito: Investimentos Permanentes
Equivalência Patrimonial (ANC – Investimentos)
Mais-Valia (ANC – Investimentos)
Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)

II – Aquisição de Investimento Avaliado pelo MEP com Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura:

Lançamento na investidora (no balanço patrimonial individual):
Débito: Investimentos Permanentes
Equivalência Patrimonial (ANC – Investimentos)
Goodwill (ANC – Investimentos)
Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)

O ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), representado pela diferença positiva entre o valor pago (ou valores a pagar) e o montante líquido proporcional adquirido do valor justo dos ativos e passivos da entidade adquirida, só é classificado no subgrupo de Intangíveis no balanço consolidado, visto que o goodwill é da investida (a capacidade de geração de rentabilidade futura é da investida), pago pela adquirente.

A investidora registrará esse ágio como parte do custo de seu investimento, no subgrupo Ativo Não Circulante "Investimentos". **Esse ágio não será amortizado, mas o investimento poderá sofrer o teste de recuperabilidade.**

O saldo da conta "Investimentos" deve ser discriminado em notas explicativas da seguinte forma: Valor contábil do investimento; mais-valia dos ativos líquidos e ágio pago por

expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

Exemplo: A empresa J4M2 adquiriu 40% de participação no capital votante da empresa Kaprisma, por R$ 10.000.000,00. O Patrimônio Líquido da investida por ocasião do negócio era de R$ 20.000.000,00. Demais dados:

Valores Justos na Investida:
Imobilizado: vale R$ 500.000,00 a mais que seu valor contábil; e
Intangível: vale R$ 1.000.000,00 a mais que seu valor contábil.
Nos passivos não há alteração em relação ao valor contábil.

O Patrimônio Líquido da investida, a valor justo, será:
PL Investida (valor justo) = 20.000.000 + 500.000 + 1.000.000
PL Investida (valor justo) = 21.500.000

40% de participação: Há presunção de influência significativa (suponha que foi comprovada). Portanto, as empresas são coligadas e o investimento deve ser avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial.

Parte Proporcional do PL Contábil da Investida = 40% x 20.000.000
Parte Proporcional do PL Contábil da Investida = 8.000.000

Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida = 40% x 21.500.000
Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida = 8.600.000

Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida	8.600.000
(-) Parte Proporcional do PL Contábil da Investida	(8.000.000)
Mais-Valia dos Ativos Líquidos	600.000

Valor Pago pela Parcela dos Ativos Líquidos da Adquirida	10.000.000
(-) Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida	(8.600.000)
Goodwill	1.400.000

Lançamento:

Débito: Investimentos Permanentes na empresa Kaprisma	
– Equivalência Patrimonial	8.000.000
– Mais-Valia	600.000
– Goodwill	1.400.000
Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)	10.000.000

III – Aquisição de Investimento Avaliado pelo MEP com Deságio (ganho por compra vantajosa):

Neste caso, o valor correspondente ao deságio será uma receita **no período em que o investimento for adquirido.**

Lançamento na investidora (no balanço individual):
Débito: Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos)
Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
Crédito: Ganho por Compra Vantajosa (Receita)

Exemplo: A empresa J4M2 adquiriu 40% de participação no capital votante da empresa Kaprisma, por R$ 7.000.000,00. O Patrimônio Líquido a valor justo da investida por ocasião do negócio era de R$ 20.000.000,00.

40% de participação: Há presunção de influência significativa (suponha que foi comprovada). Portanto, as empresas são coligadas e o investimento deve ser avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial.

Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida = 40% x 20.000.000
Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida = 8.000.000

Valor Pago pela Parcela dos Ativos Líquidos da Adquirida	7.000.000
(-) Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida	(8.000.000)
Ganho por Compra Vantajosa	1.000.000

Lançamento:

Débito: Investimentos Permanentes na empresa Kaprisma	8.000.000
Crédito: Bancos Conta Movimento	7.000.000
Crédito: Ganho por Compra Vantajosa (Receita)	1.000.000

Momento 2 Encerramento do exercício social, após a apuração do resultado do exercício (antes da constituição de reservas e distribuição de dividendos), a fim de determinar o resultado da equivalência patrimonial.

I – Ganho de Equivalência Patrimonial:
Débito: Participações Permanentes (Ativo Não Circulante – Investimentos)
Crédito: Ganho de Equivalência Patrimonial (Receita)

II – Perda de Equivalência Patrimonial
Débito: Perda de Equivalência Patrimonial (Despesa)
Crédito: Participações Permanentes (Ativo Não Circulante – Investimentos)

Quando a empresa investida incorporar lucros do período ao seu patrimônio líquido, ele aumentará. Consequentemente, na empresa investidora, o investimento avaliado pelo MEP (Método de Equivalência Patrimonial) deverá aumentar proporcionalmente.

As distribuições recebidas da investida (dividendos) reduzem o valor contábil do investimento. Portanto, no caso de distribuição de dividendos pela investida, ocorrerá justamente o contrário, ou seja, a referida distribuição diminuirá o patrimônio líquido da investida e, consequentemente, o investimento avaliado pelo MEP na investidora.

Já caiu em prova!

(Contador Júnior-Innova-2012-Cesgranrio) A companhia HH comprou a participação acionária de 40% de todas as ações da companhia ZZ, pagando R$ 10.000,00 por tal participação. Nesse mesmo dia, o Patrimônio Líquido da companhia ZZ é de R$ 20.000,00. Na avaliação dos ativos e passivos a justo valor, foi apurado, entretanto, que o Ativo Imobilizado vale mais R$ 1.800,00 que o valor registrado pela contabilidade, que os passivos são iguais, e que a companhia ZZ possui uma patente gerada internamente e, por isso mesmo, não contabilizada, que é negociada num mercado cativo, desse tipo de patente, por R$ 1.200,00. Considerando as determinações das normas vigentes com relação à segregação inicial do investimento (CPC 18) e desconsiderando a incidência de qualquer tipo de imposto, o valor do Fundo de Comércio Pago (Goodwill) a ser evidenciado na segregação dessa aplicação, na companhia investidora ZZ, em reais, é:

a) 480,00.
b) 720,00.
c) 800,00.
d) 1.000,00.
e) 1.200,00.

Vamos interpretar a questão.

I – A companhia HH comprou a participação acionária de 40% de todas as ações da companhia ZZ, pagando R$ 10.000,00 por tal participação.

A companhia HH adquiriu 40% de participação na companhia ZZ. Portanto, a companhia ZZ é coligada da companhia HH e este investimento será avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial.

Valor da Aquisição = R$ 10.000,00 (valor pago pela parcela de ativos líquidos da investida)

II – Nesse mesmo dia, o Patrimônio Líquido da companhia ZZ é de R$ 20.000,00.

Patrimônio Líquido no Dia da Aquisição = R$ 20.000,00

III – Na avaliação dos ativos e passivos a justo valor, foi apurado, entretanto, que o Ativo Imobilizado vale mais R$ 1.800,00 que o valor registrado pela contabilidade, que os passivos são iguais, e que a companhia ZZ possui uma patente gerada internamente e, por isso mesmo, não contabilizada, que é negociada num mercado cativo, desse tipo de patente, por R$ 1.200,00.

Valores Justos na Investida:

Imobilizado: vale R$ 1.800,00 a mais que seu valor contábil; e

Intangível: vale R$ 1.200,00 a mais que seu valor contábil (patente).

Nos passivos não há alteração em relação ao valor contábil.

IV – Considerando as determinações das normas vigentes com relação à segregação inicial do investimento (CPC 18) e desconsiderando a incidência de qualquer tipo de imposto, o valor do Fundo de Comércio Pago (Goodwill) a ser evidenciado na segregação dessa aplicação, na companhia investidora ZZ, em reais, é...

O Patrimônio Líquido da investida, a valor justo, será:

PL Investida (valor justo) =

= PL (contábil) + Valor a Mais de Ativos – Valor a Mais de Passivos =

= 20.000 + 1.800 + 1.200 – 0 =
PL Investida (valor justo) = 23.000

40% de participação: Há presunção de influência. Portanto, as empresas são coligadas e o investimento deve ser avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial.

Parte Proporcional do PL Contábil da Investida = 40% x 20.000
Parte Proporcional do PL Contábil da Investida = 8.000

Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida = 40% x 23.000
Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida = 9.200

Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida	9.200
(-) Parte Proporcional do PL Contábil da Investida	(8.000)
Mais-Valia dos Ativos Líquidos	1.200

Valor Pago pela Parcela dos Ativos Líquidos da Adquirida	10.000
(-) Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida	(9.200)
Goodwill	800

Lançamento:
Débito: Investimentos Permanentes – Coligadas
– Equivalência Patrimonial 8.000
– Mais-Valia 1.200
– *Goodwill* **800**
Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) 10.000
A alternativa “c” é a correta.

12.4.3.1. Contabilização dos Dividendos

Com relação à contabilização dos dividendos de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial, os lançamentos seriam os seguintes:

I – Dividendos propostos pela investida:
Débito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante)
Crédito: Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos)

II – Dividendos pagos pela investida:
Débito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)
Crédito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante)

Exemplo: A controladora J4M2 detém 60% do capital da controlada Kaprisma, cujo patrimônio líquido é de R$ 100.000,00. O valor do investimento avaliado pelo MEP na investidora é de R$ 60.000,00 (60% x R$ 100.000,00). A investida, no encerramento do exercício social, apurou um lucro líquido de R$ 20.000,00 e distribuiu 80% do lucro como

dividendos. Efetue os lançamentos correspondentes na investidora.

I – Na aquisição do investimento (investidora):

Débito: Investimentos em Controladas (ANC-Investimentos) 60.000
Crédito: Bancos (Ativo Circulante) 60.000

II – Cálculo do MEP:

Investida (PL – Saldo Final) = 100.000 + 20.000 = 120.000
Valor do Investimento (MEP) = 60% x 120.000 = 72.000
Ganho de Equivalência Patrimonial = 72.000 – 60.000 = 12.000

Débito: Investimentos em Controladas (ANC-Investimentos) 12.000
Crédito: Ganho de Equivalência Patrimonial (Receita) 12.000

III – Distribuição de Dividendos na Investida:

Dividendos a Distribuir (Investida) = 80% x 20.000 = 16.000
Valor dos Dividendos a Distribuir para a Investidora = 60% x 16.000 = 9.600

Débito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante) 9.600
Crédito: Investimentos em Controladas (ANC-Investimentos) 9.600

Já caiu em prova!

(AFRFB-2009-Esaf) Em fevereiro de 2008 a empresa Calcedônia Minerais S.A. investiu R$ 350.000,00 em ações de outras companhias, contabilizando a transação em seu ativo permanente. Desse investimento, R$ 200.000,00 deverão ser avaliados por "Equivalência Patrimonial" e R$ 150.000,00, pelo Método do Custo. Durante o exercício em questão, as empresas investidas obtiveram lucros que elevaram seus patrimônios líquidos em 4%, tendo elas distribuído dividendos de tal ordem que coube à Calcedônia o montante de R$ 6.000,00, sendo metade para os investimentos avaliados por Equivalência Patrimonial e metade para os investimentos avaliados pelo método do custo. Com base nessas informações, podemos afirmar que, no balanço patrimonial da empresa Calcedônia Minerais S.A. relativo ao exercício de 2008, deverá constar contabilizado um investimento no valor de:

a) R$ 350.000,00.
b) R$ 355.000,00.
c) R$ 358.000,00.
d) R$ 361.000,00.
e) R$ 364.000,00.

Calcedônia Minerais S.A: investiu R$ 350.000,00 em ações de outras companhias:
Investimentos Permanentes (Equivalência Patrimonial) = R$ 200.000,00
Investimentos Permanentes (Custo de Aquisição) = R$ 150.000,00

Investidas aumentaram o PL em 4% e distribuíram para a investidora R$ 6.000,00 em dividendos (metade para os investimentos avaliados por Equivalência Patrimonial e metade para os investimentos avaliados pelo método do custo)

I – Investimentos Avaliados pelo Custo de Aquisição:

Investimentos Permanentes (Custo de Aquisição) = R$ 150.000,00

não sofrem alteração pelo aumento do PL das investidas e nem pela distribuição de dividendos.

No caso dos dividendos (R$ 3.000,00), o lançamento seria (considerando que foram recebidos 6 meses após a aquisição do investimento):

Dividendos a Receber (Ativo Circulante)

a Receita de Dividendos (Receita) 3.000

II – Investimentos Avaliados pela Equivalência Patrimonial:

Investimentos Permanentes (Equivalência Patrimonial) = R$ 200.000,00

II.1 – Aumento do PL das investidas em 4%:

Ganho de Equivalência Patrimonial = 4% x 200.000 = 8.000

Débito: Investimentos Permanentes – Equivalência Patrimonial (ANC – Investimentos) 8.000

Crédito: Ganho de Equivalência Patrimonial (Receita)
8.000

Saldo:

Investimentos Permanentes (Equivalência Patrimonial) = 200.000 + 8.000

Investimentos Permanentes (Equivalência Patrimonial) = 208.000

II.2 – Distribuição de dividendos pelas investidas (R$ 3.000,00): reduz o saldo dos investimentos permanentes avaliados pela Equivalência Patrimonial.

Débito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante)
3.000

Crédito: Investimentos Permanentes – Eq. Patrimonial (ANC – Investi mentos)
3.000

Saldo:

Investimentos Permanentes (Equivalência Patrimonial) = 208.000 – 3.000

Investimentos Permanentes (Equivalência Patrimonial) = 205.000

III – Saldo Final dos Investimentos Permanente:

Investimentos Permanentes (Custo de Aquisição)	150.000
Investimentos Permanentes (Equivalência Patrimonial)	205.000
Saldo Final dos Investimentos Permanentes	**355.000**

A alternativa “b” é a correta.

12.4.3.2. Integralização de Capital na Investida

No caso de integralização de capital na investida pela investidora, também ocorrerá um aumento de patrimônio líquido da investida e, consequentemente, será feito ajuste do investimento avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial na investidora. O lançamento na investidora seria:

Débito: Investimentos Permanentes (Ativo Não Circulante – Investimentos)

Crédito: Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)

Exemplo: A empresa J4M2 adquiriu 40% de participação no capital votante da empresa Kaprisma, por R$ 8.000.000,00. O Patrimônio Líquido a valor justo da investida por ocasião do negócio era de R$ 20.000.000,00. Posteriormente, a empresa J4M2 integralizou R$ 1.000.000,00 para aumento do capital social da Kaprisma. As outras empresas sócias da Kaprisma integralizaram R$ 1.500.000,00.

Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida = 40% x 20.000.000

Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida = 8.000.000

Lançamento por ocasião da aquisição:

Débito: Investimentos Permanentes na empresa Kaprisma		8.000.000
Crédito: Bancos Conta Movimento	8.000.000	

Repare que o capital integralizado total na investida foi de R$ 2.500.000,00 (R$ 1.000.000,00 + R$ 1.500.000,00). Portanto, o seu PL aumentou para:

PL após integralização = 20.000.000 + 2.500.000 = 22.500.000

Calculando o novo valor da equivalência patrimonial na investidora:

Equivalência Patrimonial = 40% x 22.500.000 = 9.000.000

Ou seja, a diferença entre o saldo final da conta "Investimentos Permanentes" na investidora e o saldo inicial é justamente o valor que a investidora integralizou na investida (R$ 9.000.000,00 – R$ 8.000.000,00 = R$ 1.000.000,00).

Lançamento por ocasião da integralização:

Débito: Investimentos Permanentes na empresa Kaprisma		1.000.000
Crédito: Bancos Conta Movimento	1.000.000	

12.4.3.3. Investimento Classificado como Mantido para Venda

Caso o investimento em coligada, em controlada ou em controlada em conjunto (joint venture) se enquadre nos critérios de classificação de investimento "mantido para venda", não será avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial.

Um ativo não circulante deve ser classificado como mantido para venda caso o seu valor contábil venha a ser recuperado por meio de uma transação de venda. Nesse caso, a avaliação do referido ativo corresponderá ao menor valor entre o seu valor contábil e o valor justo menos as despesas de venda.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 18 (R2), a menos que um investimento ou parcela desse investimento em uma investida seja classificado como "mantido para venda", o investimento, e qualquer interesse retido no investimento não classificado como mantido para venda, deve ser classificado como um ativo não circulante e deve ser

contabilizado por meio do uso do método da equivalência patrimonial até o momento da baixa efetiva da parcela classificada como mantido para venda.

Quando o investimento, ou parcela de investimento, em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto, previamente classificado como "mantido para venda", não mais se enquadrar nas condições requeridas para ser classificado como tal, a ele deve ser aplicado o método da equivalência patrimonial de modo retrospectivo, a partir da data de sua classificação como "mantido para venda". As demonstrações contábeis para os períodos abrangidos desde a classificação do investimento como "mantido para venda" deverão ser ajustadas de modo a refletir essa informação.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Área Administrativa-Especialidade Contabilidade-CNJ-2013-Cespe) Quando o investimento em coligada, previamente classificado como mantido para venda, não se enquadrar mais nas condições requeridas para essa classificação, deve ser aplicado o método da equivalência patrimonial retrospectivamente, a partir da data de sua classificação como mantido para venda. Logo, as demonstrações contábeis para os períodos abrangidos desde a classificação do investimento como mantido para venda devem ser ajustadas de modo a refletir essa informação adequadamente. O item está certo.

12.4.3.4. Perdas por Redução ao Valor Recuperável (Teste de Recuperabilidade)

Além da aplicação do Método de Equivalência Patrimonial, a entidade investidora também deve aplicar o teste de recuperabilidade em seus investimentos permanentes em coligadas, em controladas ou em controladas em conjunto e reconhecer, se for o caso, alguma perda adicional por redução ao valor recuperável do seu investimento na investida.

12.4.3.5. Variação da Porcentagem de Participação

O percentual de participação da investidora na empresa investida pode sofrer variação quando, caso exista, outra investidora adquira mais ações da investida. Ou seja, na situação inicial havia duas ou mais empresa investidoras e, posteriormente, uma delas, adquiriu mais ações da investida, causando uma variação da participação de todas as investidoras.

A investidora que adquirir novas ações terá um aumento de sua participação no capital da investida, obtendo, deste modo, um **ganho de capital**. Por outro lado, as investidoras que sofreram redução do percentual de participação terão uma **perda de capital**.

Também há a possibilidade de a investidora não subscrever nada e outros sócios subscreverem, fato que também geraria uma redução do percentual de participação da investidora.

Como a variação da participação gera um aumento ou redução do saldo dos investimentos avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial, mas não ocorre em virtude de lucros ou prejuízos da investida, a contrapartida do aumento ou diminuição do saldo de "Investimentos Permanentes" será registrada diretamente no patrimônio líquido da investidora, no caso de coligadas, e não no resultado e fará parte da Demonstração do Resultado Abrangente.

Ressalte-se que, pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), a contrapartida continua sendo realizada em conta de receita ou despesa.

Lançamentos (pelo RIR/99):

Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos)

a Ganho de Capital (Outras Receitas)

Perda de Capital (Outras Despesas)

a Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos)

Lançamentos (pelo CPC-18):

Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos)

a Outros Resultados Abrangentes – Ganho por Variação de Participação (Patrimônio Líquido)

Outros Resultados Abrangentes – Perda por Variação de Participação (Patrimônio Líquido)

a Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos)

Exemplo: As investidoras, Cia. A e Cia. B, possuíam, respectivamente, 40% e 30% de participação no Capital da Cia. C (investida), ambos investimentos avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial. A composição do patrimônio líquido da investida, antes do aumento do Capital, era a seguinte:

Capital Social = R$ 100.000,00

Reservas = R$ 70.000,00

Lucros Acumulados = R$ 30.000,00

Total do Patrimônio Líquido = R$ 200.000,00

I – Composição do Capital Social da Investida:

Cia. A: 40% x 100.000 = 40.000

Cia. B: 30% x 100.000 = 30.000

Demais investidores = 100.000 – 40.000 – 30.000 = 30.000

II – Valor das Participações Societárias (registrado no Balanço Patrimonial das investidoras):

Cia. A = 40% x 200.000 = 80.000

Cia. B = 30% x 200.000 = 60.000

III – Suponha, agora, que a investida aumentou o Capital Social, vendendo R$ 25.000,00 em ações para a Cia. B. Neste caso:

Capital Social da Investida = 100.000 + 25.000 = 125.000

PL da Investida = 200.000 + 25.000 = 225.000

Lançamento na Cia. B:

Débito: Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos) 25.000
Crédito: Bancos (Ativo Circulante) 25.000

Saldo da conta "Investimentos Permanentes" na Cia. B =
= 60.000 + 25.000 = 85.000

IV – Composição do Capital Social da Investida após o aumento:
Cia. A = 40.000/125.000 = 32%
Cia. B = (30.000 + 25.000)/125.000 = 44%
Demais Investidores = 30.000/125.000 = 24%

V – Valor das Participações Societárias após o aumento:
Cia. A = 32% x 225.000 = 72.000
Cia. B = 44% x 225.000 = 99.000

VI – Lançamentos de acordo com o CPC-18:
Cia. A: Perda de R$ 8.000,00 (R$ 80.000,00 – R$ 72.000,00)
Débito: Outros Resultados Abrangentes – Perda por Variação de Participação (Patrimônio Líquido) 8.000
Crédito: Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos) 8.000

Cia. B: Ganho de R$ 14.000,00 (R$ 99.000,00 – R$ 85.000,00)
Débito: Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos) 14.000
Crédito: Outros Resultados Abrangentes – Ganho por Variação de Participação (Patrimônio Líquido) 14.000

12.4.3.6. Exemplo de Aplicação do MEP

Exemplo: Considere os seguintes dados: a Cia. Investidora adquiriu 60% das ações da Cia. Investida por R$ 1.100,00.

Balanço Patrimonial (Individual) da Cia. Investidora:

Ativo		Passivo	
Disponível	R$ 1.300,00	Capital Social	R$ 1.300,00

Balanço Patrimonial (Individual) da Cia. Investida:

Ativo		Passivo	
Disponível	R$ 2.000,00	Passivo Exigível	R$ 800,00
Capital Social	R$ 1.200,00		

Considere que todos os ativos e passivos da Cia. Investida foram avaliados a valor justo da seguinte maneira:
Ativos (Valor Justo) = R$ 2.500,00
Passivos (Valor Justo) = R$ 800,00 (não foi registrada uma contingência passiva de R$

200,00).

Como a Cia. Investidora detém 60% das ações da Cia. Investida, ela é controladora da Cia. Investida e o investimento será avaliado pela equivalência patrimonial no balanço individual.

Lançamento na Cia. Investidora por ocasião da aquisição do investimento:

Débito: Investimento Permanente – Cia. Investida 1.100
Crédito: Disponível 1.100

Saldo do Disponível = 1.300 – 1.100 = 200
Saldo de Investimentos Permanentes = 1.100

I – Cálculo do valor contábil do investimento (Método de Equivalência Patrimonial):

Valor Contábil do Investimento = 60% x PL da Investida = 60% x 1.200 = 720

II – Cálculo do valor justo dos ativos líquidos a Cia. Investida:

Ativos (Valor Justo)	2.500
(-) Ativos (Valor Contábil)	(2.000)
Excedente	500
(+) Patrimônio Líquido	1.200
(-) Contingências Passivas	(200)
Valor Justo dos Ativos Líquidos	1.500

60% x Valor Justo dos Ativos Líquidos = 60% x 1.500 = 900

III – Cálculo da mais-valia na Cia. Investidora:

Parte Proporcional do PL a Valor Justo da Investida	900
(-) Parte Proporcional do PL Contábil da Investida	(720)
Mais-Valia dos Ativos Líquidos	180

IV – Cálculo do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill)* na Cia. Investidora:

Valor do custo de aquisição do investimento	1.100
(-) 60% x Valor Justo dos Ativos Líquidos da Investida	(900)
Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura	200

V – Balanço Patrimonial (individual) da Cia. Investidora após a aquisição da participação permanente em controlada:

Balanço Patrimonial (Individual) da Cia. Investidora:

Ativo		Passivo	
Disponível	R$ 200,00	Capital Social	R$ 1.300,00
Investimentos Permanentes			
Cia Investiva	R$ 1.100,00		

A conta “Investimentos Permanentes – Cia. Investida” está detalhada da seguinte forma:

Valor Contábil do Investimento (MEP)	720
Mais-Valia dos Ativos Líquido da Cia. Investida	180
Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura	200
Saldo de “Investimentos Permanentes – Cia Investida”	1.100

12.5. Ajustes Acumulados de Conversão

No caso de investimentos permanentes no exterior avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial, as variações cambiais serão reconhecidas no patrimônio líquido da investidora, em "Ajustes Acumulados de Conversão".

Deverão ser adotados os seguintes passos para os investimentos societários no exterior avaliados pelo método de equivalência patrimonial:

– elaboração das demonstrações contábeis da investida na moeda funcional da própria investida, mas com base nas normas e procedimentos contábeis adotados pela investidora;
– realização da conversão das demonstrações contábeis da investida para a moeda funcional da investidora;
– reconhecimento do resultado da investida por equivalência patrimonial com base na Demonstração do Resultado do Exercício da investida convertida na moeda funcional da investidora;
– reconhecimento dos ganhos ou perdas cambiais no investimento em conta específica no patrimônio líquido da investidora.

Se houver ganho cambial (variação cambial ativa):
Débito: Investimento Permanente (Ativo Não Circulante – Investimentos)
Crédito: Ajuste Acumulado de Conversão (Patrimônio Líquido)

Se houver perda cambial (variação cambial passiva):
Débito: Ajuste Acumulado de Conversão (Patrimônio Líquido)
Crédito: Investimento Permanente (Ativo Não Circulante – Investimentos)

Portanto, há variação do patrimônio líquido no reconhecimento da variação cambial de investimento no exterior, em virtude do débito ou do crédito na conta "Ajuste Acumulado de Conversão".

O ganho ou a perda somente serão reconhecidos como receita ou despesa, respectivamente, quando da realização do investimento, por meio de alienação, baixa ou recebimento de dividendos.

Reconhecimento do ganho:
Débito: Ajuste Acumulado de Conversão (Patrimônio Líquido)
Crédito: Variação Cambial Ativa (Receita)

Reconhecimento da perda:
Débito: Variação Cambial Passiva (Despesa)
Crédito: Ajuste Acumulado de Conversão (Patrimônio Líquido)

12.6. Ganhos ou Perdas de Capital

São considerados ganhos ou perdas de capital os **resultados na alienação, inclusive por desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante.**

Ganho de Capital = Valor da Alienação – Valor Contábil do Bem (*) > 0

Perda de Capital = Valor da Alienação – Valor Contábil do Bem (*) < 0

(*) Deve ser considerado o valor contábil do bem na data da alienação.

Valor do Custo de Aquisição
(–) Contas Retificadoras
Valor Contábil do Bem

Contas Retificadoras: Depreciação, Amortização, Exaustão, Provisões, Perda por Desvalorização, etc.

12.6.1. Alienação de Investimentos Avaliados pelo Método do Custo de Aquisição

Lançamentos:

I – Cálculo do valor contábil do investimento:
Débito: Provisão para Perdas (ANC – Investimentos – Retificadora)
Crédito: Investimento (ANC – Investimentos)

II – Registro do valor da alienação (à vista ou a prazo):
Débito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante) ou Títulos a Receber (Ativo Circulante)
Crédito: Outras Receitas (Receita)

III – Registro da baixa do investimento:
Débito: Outras Despesas (Despesa)
Crédito: Investimento (ANC – Investimentos)

Exemplo: Alienação de Investimentos Avaliados pelo Custo de Aquisição

Valor do Investimento (Custo de Aquisição)	150.000
(-) Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Inv.	(50.000)
Valor Contábil do Investimento	100.000
Valor da Venda	130.000
(-) Valor Contábil do Investimento	(100.000)
Ganho de Capital	**30.000**

12.6.2. Alienação de Investimentos Avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial

Lançamentos:

I – Registro do valor da alienação (à vista ou a prazo):

Débito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante) ou Títulos a Receber (Ativo Circulante)
Crédito: Outras Receitas (Receita)

II – Registro da baixa do investimento:
Débito: Outras Despesas (Despesa)
Crédito: Investimento (ANC – Investimentos)

Exemplo: Alienação de Investimentos Avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial

Valor Contábil do Investimento = 100.000

Valor da Venda	80.000
(-) Valor Contábil do Investimento	(100.000)
Perda de Capital	**(20.000)**

12.7. Importante para a Prova

Controle: é o poder de governar as políticas financeiras e operacionais da entidade de forma a obter benefícios de suas atividades.

Controle conjunto: é o compartilhamento, contratualmente convencionado, do controle de negócio, que existe somente quando as decisões sobre as atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que compartilham o controle.

Controladora: é uma entidade que controla uma ou mais controladas.

Coligadas: sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

Influência Significativa: investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

Presunção de Influência Significativa: investidora é titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital **votante** da investida, sem controlá-la.

Os investimentos em coligadas, em controladas e em controladas em conjunto, nos balanços individuais, serão avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial.

Método do Custo de Aquisição:

I – Dividendos recebidos até 6 meses;

Caixa (Ativo Circulante)
a Participações Permanentes (ANC – Investimentos)

II – Dividendos recebidos após 6 meses:

Caixa (Ativo Circulante)
a Receita de Dividendos (Receita)

Método de Equivalência Patrimonial

Momento 1 Aquisição do investimento, com a finalidade de determinar a existência de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou ganho por compra vantajosa (deságio) na aquisição, caso o custo de aquisição não coincida com o valor do investimento avaliado pelo MEP.

Considerando o percentual de participação da investidora na investida, temos:

Parte Proporcional do Valor Justo dos Ativos Líquidos da Investida
(–) Parte Proporcional do Valor Contábil dos Ativos Líquidos
(=) Mais-Valia de Ativos Líquidos

Valor Pago pela Parcela dos Ativos Líquidos Adquirida
(–) Parte Proporcional do Valor Justo dos Ativos Líquidos
(=) *Goodwill*

Ativos Líquidos = Ativos a Valor Justo – Passivos a Valor Justo
Ativos Líquidos = Patrimônio Líquido a Valor Justo

I – Aquisição de Investimento Avaliado pelo MEP com Mais-Valia de Ativos Líquidos:

Lançamento na investidora (no balanço patrimonial individual):
Investimentos Permanentes
Equivalência Patrimonial (ANC – Investimentos)
Mais-Valia (ANC – Investimentos)
a Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)

II – Aquisição de Investimento Avaliado pelo MEP com Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura:
Lançamento na investidora (no balanço patrimonial individual):
Investimentos Permanentes
Equivalência Patrimonial (ANC – Investimentos)
Goodwill (ANC – Investimentos)
a Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)

III – Aquisição de Investimento Avaliado pelo MEP com Deságio (ganho por compra vantajosa):
Neste caso, o valor correspondente ao deságio será uma receita **no período em que o investimento for adquirido.**

Lançamento na investidora (no balanço individual):
Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos)
a Diversos
a Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)
a Ganho por Compra Vantajosa (Receita)

Momento 2 Encerramento do exercício social, após a apuração do resultado do exercício (antes da constituição de reservas e distribuição de dividendos), a fim de determinar o resultado da equivalência patrimonial.
I – Ganho de Equivalência Patrimonial:
Participações Permanentes (Ativo Não Circulante – Investimentos)
a Ganho de Equivalência Patrimonial (Receita)

II – Perda de Equivalência Patrimonial
Perda de Equivalência Patrimonial (Despesa)
a Participações Permanentes (Ativo Não Circulante – Investimentos)
Contabilização dos dividendos de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial:
I – Dividendos propostos pela investida:
Débito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante)
Crédito: Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos)

II – Dividendos pagos pela investida:
Débito: Caixa ou Bancos (Ativo Circulante)

Crédito: Dividendos a Receber (Ativo Circulante)

Variação do Percentual de Participação

Lançamentos (pelo RIR/99):

Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos)
a Ganho de Capital (Outras Receitas)

Perda de Capital (Outras Despesas)
a Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos)

Lançamentos (pelo CPC-18):

Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos)
a Outros Resultados Abrangentes – Ganho por Variação de Participação (Patrimônio Líquido)

Outros Resultados Abrangentes – Perda por Variação de Participação (Patrimônio Líquido)
a Investimentos Permanentes (ANC – Investimentos)

Capítulo 13

Análise das Demonstrações Contábeis

13.1. Introdução

Podemos dividir a análise das demonstrações contábeis em: análise financeira, análise contábil e análise econômica.

A análise financeira é utilizada para mensurar o fluxo financeiro da empresa e pode ser dividida em:

– análise de liquidez: são elaborados indicadores que demonstram a capacidade da empresa liquidar seus compromissos com terceiros.

Mas, professor, o que é liquidez? **Liquidez se refere à disponibilidade de caixa no futuro próximo, após considerar os compromissos financeiros do respectivo período**.

– análise de solvência: é avaliada a capacidade de solvência da empresa a médio e longo prazos, por meio da composição ou junção de vários tipos de índices.

E agora, o que é solvência? **Solvência se refere à disponibilidade de caixa no longo prazo para cumprir os compromissos financeiros nos respectivos vencimentos.**

A análise econômica pode ser dividida em:

– análise de rentabilidade: é avaliada a capacidade de a empresa remunerar o capital investido, mediante a geração de lucros, em termos de atividades operacionais e não operacionais.

O que é rentabilidade? **Rentabilidade refere-se ao resultado que possibilita a análise do retorno sobre o investimento realizado na empresa.**

– análise de produtividade ou lucratividade: é avaliada a capacidade dos elementos ativos da empresa para produzir elementos de receitas e de ganhos.

O que é lucratividade? **Lucratividade é a relação do valor do lucro com o montante de vendas, ou seja, divide-se o valor do lucro pelo volume de vendas (lucro líquido/vendas).**

– análise de rotatividade: onde são elaborados índices capazes de medir o giro ou rotação de certos elementos patrimoniais, cujos resultados podem causar alterações na rentabilidade da empresa.

A análise contábil pode ser dividida em análise vertical ou de estrutura, análise por quocientes ou índices (obtidos nas demonstrações contábeis) e análise horizontal ou de evolução. Calma! Não precisa ficar nervosoa)! Veremos esses conceitos mais adiante.

Já caiu em prova!

(AFRFB-2009-Esaf) Assinale abaixo a opção que indica uma afirmativa verdadeira.

a) A análise financeira é utilizada para mensurar a lucratividade, a rentabilidade do capital próprio, o lucro líquido por ação e o retorno de investimentos operacionais.

b) A análise contábil subdivide-se em análise de estrutura; análise por quocientes; e análise por diferenças absolutas.

c) A análise econômica é a tradicionalmente efetuada por meio de indicadores para análise global e a curto, médio e longo prazos da velocidade do giro dos recursos.

d) A análise da alavancagem financeira é utilizada para medir o grau de utilização do capital de terceiros e seus efeitos na formação da taxa de retorno do capital próprio.
e) A verdadeira análise das demonstrações contábeis se restringe à avaliação de ativos e passivos utilizando-se dos princípios e demais regras constantes, das Normas Brasileiras de Contabilidade, da lei das S.A. e do regulamento do Imposto de Renda.

Vamos analisar as alternativas:

a) A análise financeira é utilizada para mensurar a lucratividade, a rentabilidade do capital próprio, o lucro líquido por ação e o retorno de investimentos operacionais.

A análise financeira é utilizada para mensurar o fluxo financeiro da empresa e não está relacionada com a lucratividade, a rentabilidade do capital próprio, o lucro líquido por ação ou o retorno de investimentos operacionais. A alternativa está **incorreta.**

b) A análise contábil subdivide-se em análise de estrutura; análise por quocientes; e análise por diferenças absolutas.

A análise contábil pode ser dividida em análise de estrutura, análise por quocientes e análise de evolução. A alternativa está **incorreta.**

c) A análise econômica é a tradicionalmente efetuada por meio de indicadores para análise global e a curto, médio e longo prazos da velocidade do giro dos recursos.

Não é somente a velocidade do giro dos recursos que está relacionada à análise econômica das empresas. A alternativa está **incorreta.**

d) A análise da alavancagem financeira é utilizada para medir o grau de utilização do capital de terceiros e seus efeitos na formação da taxa de retorno do capital próprio.

A análise da alavancagem financeira procura mensurar, para cada real ganho no giro ou emprego do ativo, quantos reais vão em benefício do patrimônio líquido, ou seja, qual é o lucro dos proprietários e acionistas para cada real ganho pela empresa nas aplicações em ativo. Ou seja, a análise da alavancagem financeira é utilizada para medir o grau de utilização do capital de terceiros e seus efeitos na formação da taxa de retorno do capital próprio. A alternativa está **correta.**

e) A verdadeira análise das demonstrações contábeis se restringe à avaliação de ativos e passivos utilizando-se dos princípios e demais regras constantes, das Normas Brasileiras de Contabilidade, da Lei das S.A. e do regulamento do Imposto de Renda.

A verdadeira análise das demonstrações contábeis não se restringe à avaliação de ativos e passivos. Além disso, há que se ressaltar que as Normas Brasileiras de Contabilidade, a Lei das S.A. e o regulamento do Imposto de Renda não podem influenciar na análise das empresas. A alternativa está **incorreta.**

A alternativa “d” é a correta.

13.2. Análise Vertical ou de Estrutura

A análise vertical tem como principal objetivo demonstrar as participações relativas de cada item de uma demonstração contábil em relação a determinado referencial.

A fórmula de cálculo para a análise vertical, em percentual de participação, seria:

AVn = (Valor do Elemento/Valor Total) x 100

A análise vertical pode ser dividida em dois tipos: **sintética** e **analítica**.

Há uma análise sintética no balanço patrimonial, quando é calculada a relação entre o valor do grupo de contas e o valor total da classe.

Exemplo:

AV (Ativo Circulante) = (Ativo Circulante/Total do Ativo) x 100

Ativo Circulante: grupo de contas
Ativo Total: valor total da classe

Normalmente, no balanço patrimonial, é comum determinar qual é a relação percentual de cada elemento do ativo em relação ao ativo total e também a relação percentual entre cada elemento do passivo e o passivo total.

Este caso corresponde a um exemplo de análise vertical analítica, que pode ser calculada da seguinte forma:

– do subgrupo de contas em relação ao grupo;
– da conta em relação ao subgrupo, grupo ou classe;
– da subconta em relação à conta, ao subgrupo, grupo ou classe.

Exemplo:

AV (Disponibilidades) = (Disponibilidades/Ativo Circulante) x 100
AV (Disponibilidades) = (Disponibilidades/Ativo Total) x 100

Se houver "Passivo Não Circulante – Receitas Diferidas", como representam recursos próprios da empresa, se incorporam, geralmente, ao Patrimônio Líquido, para efeitos de análise.

Participações Estatutárias de Empregados e Diretores (Administradores): na demonstração do resultado do exercício (DRE) aparecem após o lucro após o imposto de renda, mas, para fins de análise, normalmente, são consideradas como despesas operacionais, para apuração do lucro operacional líquido.

Exemplo: Análise Vertical do Balanço Patrimonial

Ativo	2008	
		AV (%)
Ativo Circulante	**19.500**	***24,22%***
Disponibilidades	800	*0,99%*

Aplicações Financeiras	1.800	*2,24%*
Duplicatas a Receber	9.500	*11,80%*
Estoques	4.500	*5,59%*
Outros Valores a Receber	2.300	*2,86%*
Despesas Antecipadas	600	*0,75%*
Ativo Não Circulante	**61.000**	***75,78%***
Realizável a Longo Prazo	15.000	*18,63%*
Investimento	20.000	*24,84%*
Imobilizado	10.000	*12,42%*
Intangível	16.000	*19,88%*
Total do Ativo	**80.500**	***100,00%***
Passivo		***AV (%)***
Passivo Circulante	**37.500**	***46,58%***
Duplicatas Descontadas	5.500	*6,83%*
Empréstimos a Pagar	23.800	*29,57%*
Fornecedores	3.200	*3,98%*
Salários a Pagar	3.000	*3,73%*
Impostos a Pagar	2.000	*2,48%*
Passivo Não Circulante	**13.000**	***16,15%***
Empréstimos a Pagar de Longo Prazo	13.000	*16,15%*
Patrimônio Líquido	**30.000**	***37,27%***
Capital Social	40.000	*49,69%*
Reservas	10.000	*12,42%*
Prejuízos Acumulados	(20.000)	*-24,84%*
Total do Passivo	**80.500**	***100,00%***

Exemplos de cálculos que foram realizados:

Análise Vertical Sintética:

AV (Patrimônio Líquido) = Patrimônio Líquido/Total do Passivo

AV (Patrimônio Líquido) = 30.000/80.500 = 37,27%

Análise Vertical Analítica:

AV (Duplicatas a Receber) = Duplicatas a Receber/Total do Ativo

AV (Duplicatas a Receber) = 9.500/80.500 = 11,80%

Outro tipo de análise vertical muito utilizado é da Demonstração do Resultado do Exercício. A análise vertical da demonstração do resultado do exercício também pode ser dividida em análise vertical sintética e análise vertical analítica.

Na análise vertical sintética das demonstrações do resultado do exercício há a comparação dos resultados em relação à receita líquida de vendas (receita operacional líquida).

Exemplo:

AV = (Lucro Operacional/Receita Operacional Líquida) x 100

Na análise vertical analítica das demonstrações do resultado do exercício há a comparação das contas em relação ao grupo a que pertençam ou à receita líquida de vendas (receita operacional líquida).

Exemplo:

AV = (Custo das Mercadorias Vendidas/Receita Operacional Líquida) x 100

Portanto, na análise vertical das demonstrações do resultado do exercício, é comum adotar como base de cálculo o valor da receita operacional líquida (representando 100%) para identificar a representatividade de cada uma das contas de receitas, custos ou despesas.

Exemplo: Análise Vertical da Demonstração do Resultado do Exercício

	2008	
		AV(%)
Receita Operacional Bruta	900.000	***118,11%***
(-) Descontos Incondicionais	(18.000)	*-2,36%*
(-) Impostos sobre Vendas	(120.000)	*-15,75%*
Receita Operacional Líquida	**762.000**	***100,00%***
(-) Custo dos Serviços Prestados	(400.000)	*-52,49%*
Lucro Bruto	**362.000**	***47,51%***
(-) Depreciações	(40.000)	*-5,25%*
(-) Despesas Comerciais	(60.000)	*-7,87%*
(-) Despesas Administrativas	(34.000)	*-4,46%*
(-) Despesas com Devedores Duvidosos	(2.400)	*-0,31%*
(+) Receitas Financeiras	6.000	*0,79%*
(-) Despesas Financeiras	(2.300)	*-0,30%*
Lucro Operacional Líquido	**229.300**	***30,09%***
Lucro Antes do IR	**229.300**	***30,09%***
(-) Provisão para IR	(50.000)	*-6,56%*
Lucro Após o IR	**179.300**	***23,53%***
(-) Participações Estatutárias	(30.000)	*-3,94%*
Lucro Líquido do Exercício	**149.300**	***19,59%***

Exemplos de cálculos que foram realizados:

Análise Vertical Sintética:

AV (Lucro Bruto) = Lucro Bruto/Receita Operacional Líquida

AV (Lucro Bruto) = 362.000/762.000 = 47,51%

Análise Vertical Analítica:

AV (Participações Estatutárias) = Participações Estatutárias/Receita Operacional Líquida
AV (Participações Estatutárias) = (30.000)/762.000 = -3,94%

Repare que o lucro líquido do exercício corresponde a 19,59% da receita líquida de vendas, ou seja, aproximadamente 80% das vendas foram consumidas por custos ou despesas.

13.3. Análise Horizontal ou de Evolução

O objetivo principal da análise horizontal ou de evolução é **permitir o exame da evolução histórica de cada uma das contas que compõem as diversas demonstrações contábeis, ou seja, ela avalia o aumento ou a diminuição dos valores que expressam os elementos patrimoniais ou do resultado, em uma determinada série histórica de exercícios**.

Normalmente, em uma análise horizontal ou de evolução, considera-se o primeiro exercício como base 100 – a evolução dos demais exercícios ocorre em relação ao exercício estabelecido como base.

Exemplo:

	2008		2009	
		AH(%)		*AH(%)*
Receita Operacional Bruta	870.414	*100,0*	974.655	*112,0*
(-) Impostos sobre Vendas	**(221.223)**	***100,0***	**(230.567)**	***104,2***
Receita Operacional Líquida	649.191	*100,0*	744.088	*114,6*
(-) Custo dos Serviços Prestados	**(469.960)**	***100,0***	**(489.680)**	***104,2***
Lucro Bruto	174.231	*100,0*	254.408	*154,7*
(-) Depreciações	**(34.620)**	***100,0***	**(30.680)**	***88,6***
(-) Despesas Comerciais	**(58.824)**	***100,0***	**(83.880)**	***142,6***
(-) Despesas Administrativas	**(38.650)**	***100,0***	**(43.674)**	***113,0***
(-) Despesas com Devedores Duvidosos	**(1.043)**	***100,0***	**(1.440)**	***138,1***
(+) Receitas Financeiras	**28.901**	***100,0***		
(-) Despesas Financeiras		***100,0***	**(3.567)**	
(+) Equivalência Patrimonial	**2.352**	***100,0***	**27.381**	***1.164,2***
(+) Outras Receitas – Outras Despesas	**(962)**	***100,0***	**(282)**	***29,3***
Lucro Operacional Líquido	76.385	*100,0*	118.276	*154,8*
Lucro Antes do IR	76.385	*100,0*	118.276	*154,8*
(-) Provisão para IR e CSLL	**(10.450)**	***100,0***	**(16.127)**	***154,3***
Lucro Líquido do Exercício	65.935	*100,0*	102.149	*154,9*

Observe que a receita operacional líquida de 2009 representa 114,6% da receita de 2008. Ou seja, pode-se deduzir que houve uma evolução crescente da receita operacional líquida em relação ao ano-base.

Para calcular o índice da receita operacional líquida de 2009 em relação ao ano-base (2008), foi realizado o seguinte cálculo:

(Receita Operacional Líquida 2009/Receita Operacional Líquida 2008) x 100 =
= 744.088/649.191 x 100 = 113,3%

Ou seja, a fórmula geral para a análise horizontal será:

AH em 20Xi =

= (Conta em análise em 20Xi)/(Conta em análise no Ano-Base)

Há que se ressaltar que não há sentido em calcular o índice de análise horizontal quando a conta muda de sinal. Logo, a melhor solução, nesse caso, é não calcular o índice.

Caso o analista prefira, também é possível estabelecer como ano-base o último ano da demonstração.

A análise horizontal ou de evolução pode ser nominal, quando não considera a inflação do período, ou real, quando considera a inflação do período.

Considere o seguinte exemplo:

Total do Ativo	20X5	20X6
Valor Percentuais Crescimento	R$ 1.150,00 100%	R$ 1.532,00 133% 33%

O crescimento nominal de 33% pode representar algo ou não, tendo em vista que a inflação do período pode ter sido igual, inferior ou superior a tal percentual de crescimento.

Suponha, no exemplo acima, que a inflação do período seja de 25%. Logo, considerando o quadro atualizado pelo índice inflacionário teríamos:

R$ 1.150,00 x 1,25 = R$ 1.437,00

Total do Ativo	20X5	20X6
Valor Percentuais Crescimento	R$ 1.437,00 100%	R$ 1.532,00 106% 6%

Ou seja, considerando a inflação do período, houve um crescimento real no valor do Ativo de 6%.

Também há a possibilidade de utilizar a análise horizontal com a base móvel, ou seja, o cálculo será realizado sempre em relação ao ano imediatamente anterior.

Exemplo: Suponha a seguinte evolução para os itens de vendas e custo das mercadorias vendidas da empresa J4M2:

Empresa J4M2

Evolução de vendas e CMV, em R$ milhões

	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6
Vendas	300	321	343	367	392
(-) CMV	200	216	233	252	272
Lucro Bruto	100	105	110	115	120

O que você pode afirmar em relação à evolução crescente dos lucros e custos?

Um analista menos atento ficaria satisfeito com a evolução crescente dos lucros.

Entretanto, uma análise mais detalhada revelaria os seguintes crescimentos compostos para Receitas e Custos:

Receitas: $300 \times (1+i)^4 = 392$

Custos: $200 \times (1+i)^4 = 270$

As taxas que proporcionam tais montantes são, respectiva e aproximadamente, de 7% para as receitas e de 8% para os custos das vendas. Logo, os custos estão crescendo a uma proporção maior.

É possível também chegar à conclusão de que os custos estão crescendo mais que a receita de vendas, mediante análise horizontal:

	20X2	AH (%)	20X3	AH(%)	20X4	AH(%)	20X5	AH(%)	20X6	AH(%)
Vendas	300	**100**	321	**107**	343	**114,3**	367	**122,3**	392	**131**
(-) CMV	200	**100**	216	**108**	233	**116,5**	252	**126**	272	**136**
Lucro Bruto	100	100	105	105	110	110	115	115	120	120

Outra forma mais fácil de observar tal fato é fazendo uma análise horizontal dos lucros e custos, com base móvel:

	20X2	AH (%)	20X3	AH(%)	20X4	AH(%)	20X5	AH(%)	20X6	AH(%)
Vendas	300	**100**	321	**107**	343	**107**	367	**107**	392	**107**
(-) CMV	200	**100**	216	**108**	233	**108**	252	**108**	272	**108**
Lucro Bruto	100	100	105	105	110	104,7	115	104,5	120	104,3

Cálculos:

Análise Horizontal das Vendas em base móvel:

Vendas (20X3)/Vendas (20X2) = 321/300 = 1,07 = 107% (evolução de 7%)

Vendas (20X4)/Vendas (20X3) = 343/321 = 1,07 = 107% (evolução de 7%)

Vendas (20X5)/Vendas (20X4) = 367/343 = 1,07 = 107% (evolução de 7%)

Vendas (20X6)/Vendas (20X5) = 392/367 = 1,07 = 107% (evolução de 7%)

Análise Horizontal do CMV em base móvel:

CMV (20X3)/CMV (20X2) = 216/200 = 1,08 = 108% (evolução de 8%)

CMV (20X4)/ CMV (20X3) = 233/216 = 1,08 = 108% (evolução de 8%)

CMV (20X5)/ CMV (20X4) = 252/233 = 1,08 = 108% (evolução de 8%)

CMV (20X6)/ CMV (20X5) = 272/252 = 1,08 = 108% (evolução de 8%)

Análise Horizontal do Lucro Bruto em base móvel:

Lucro Bruto (20X3)/ Lucro Bruto (20X2) = 105/100 = 1,05 = 105% (evolução de 5%)

Lucro Bruto (20X4)/ Lucro Bruto (20X3) = 110/105 = 1,047 = 104,7% (evolução de 4,7%)

Lucro Bruto (20X5)/ Lucro Bruto (20X4) = 115/110 = 1,045 = 104,5% (evolução de 4,5%)

Lucro Bruto (20X6)/ Lucro Bruto (20X5) = 120/115 = 1,043 = 104,3% (evolução de 4,3%)

Já caiu em prova!

(Analista de Controle Externo-Auditoria Governamental-TCU-2008-Cespe) Considere que uma empresa apresente, ao longo de três exercícios, a seguinte situação, relativa ao comportamento de suas despesas financeiras:

exercício 1 . . . . R$ 150.000,00
exercício 2 . . . . R$ 180.000,00
exercício 3 . . . . R$ 360.000,00

Com base nessas informações, é correto afirmar que, na análise horizontal, utilizando-se base móvel, o índice correspondente ao exercício 3 será igual a 200.

Análise Horizontal (Base Móvel):

Exercício 2/Exercício 1 = 180.000/150.000 = 1,2 ou 120%

Exercício 3/Exercício 2 = 360.000/180.000 = 2 ou 200%. O item está correto.

13.4. Índice de Liquidez Corrente

O índice de Liquidez Corrente mostra o **quanto a empresa possui em dinheiro, bens e direitos realizáveis no curto prazo, para fazer face as suas dívidas a serem pagas no mesmo período. Ou seja, mostra a capacidade de a empresa pagar suas dívidas de curto prazo**.

Liquidez Corrente (LC) = AC/PC

Onde,

AC = Ativo Circulante

PC = Passivo Circulante

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: quanto maior a liquidez corrente, melhor, pois mostra que a empresa possui condições de pagar suas dívidas de curto prazo.

Se:

LC > 1 o Ativo Circulante é mais que suficiente para pagar as dívidas de curto prazo.

LC = 1 o Ativo Circulante é igual ao Passivo Circulante.

LC < 1 o Ativo Circulante é insuficiente para pagar as dívidas de curto prazo.

Já caiu em prova!

(Analista Técnico-Controle e Fiscalização-Susep-2010-Esaf) A nossa empresa iniciou o processo de análise financeira de seu patrimônio, referente ao exercício de 2008, executando os cálculos de alguns quocientes necessários, a partir dos seguintes dados:

Resultado de Exercícios Futuros	R$ 5.200,00
Lucro Líquido do Exercício	R$ 7.400,00
Patrimônio Líquido	R$ 52.800,00
Exigibilidades de curto prazo	R$ 50.000,00
Exigibilidades de longo prazo	R$ 12.000,00
Disponibilidades	R$ 25.000,00
Estoques de bens	R$ 10.000,00
Créditos de curto prazo	R$ 31.000,00
Créditos de longo prazo	R$ 8.000,00

Pelo exame procedido, verificou-se não haver nenhuma possibilidade de que os resultados de exercícios futuros tenham sua devolução exigida, portanto, não se transformarão em dívidas. O procedimento de análise daí decorrente resultará em um quociente de liquidez corrente de:

a) 0,50.
b) 1,25.
c) 1,32.
d) 1,12.
e) 1,19.

Ativo Circulante

Disponibilidades	R$ 25.000,00
Estoques de bens	R$ 10.000,00
Créditos de curto prazo	R$ 31.000,00
Total do Ativo Circulante	R$ 66.000,00

Passivo Circulante

Exigibilidades de curto prazo R$ 50.000,00

Liquidez Corrente = AC/PC = 66.000/50.000 = 1,32
A alternativa “c” é a correta.

13.5. Índice de Liquidez Imediata ou Instantânea

O índice de Liquidez Imediata mostra o **quanto a empresa possui em dinheiro, para fazer face as suas dívidas a serem pagas no curto prazo. Ou seja, mostra o percentual de dívidas de curto prazo que a empresa tem condições de liquidar imediatamente.**

Liquidez Imediata (LI) = DISP/PC

Onde,

DISP = Disponível: Caixa + Depósitos Bancários à Vista + Numerários em Trânsito + Aplicações de Liquidez Imediata (vencimento em até 90 dias);

PC = Passivo Circulante.

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior a liquidez imediata, melhor, pois mostra que a empresa possui condições de pagar suas dívidas de curto prazo**.

13.6. Índice de Liquidez Seca ou Liquidez Ácida

O índice de Liquidez Seca mostra a **porcentagem de dívidas de curto prazo que podem ser liquidadas com a utilização de itens monetários de maior liquidez do ativo circulante**.

O índice de liquidez seca pode ser considerado um **aprimoramento do índice de liquidez corrente, visto que não considera os estoques**, que, como são necessários à própria atividade da empresa, podem ser considerados como uma espécie de investimento permanente do ativo circulante.

Liquidez Seca (LS) = (AC – Estoques)/PC

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior a liquidez seca, melhor, pois mostra que a empresa possui condições de pagar suas dívidas de curto prazo**.

13.7. Índice de Liquidez Geral

O índice de Liquidez Geral mostra o **quanto a empresa possui em dinheiro, bens e direitos realizáveis a curto e longo prazo, para fazer face as suas dívidas totais**.

Liquidez Geral (LG) = (AC + ANC "RLP")/(PC + PNC "LP")

Onde,

ANC "RLP" = Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo

PNC "LP" = Passivo Não Circulante (Longo Prazo)

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior a liquidez geral, melhor, pois mostra que a empresa possui condições de pagar suas dívidas totais**. Regra geral, para considerar uma empresa com condição favorável, é necessário que a liquidez geral seja maior que 1.

Já caiu em prova!

(AFRF-2000-Esaf) A aquisição, à vista, de um computador para o setor de vendas:

a) altera, para maior, o quociente de liquidez seca.

b) reduz o quociente de liquidez imediata.

c) não altera o quociente de liquidez geral.

d) não altera o quociente de liquidez imediata.

e) não altera o quociente de liquidez seca.

I – Aquisição de um computador para o setor de vendas, à vista:

Débito: Computadores (Ativo Não Circulante – Imobilizado)

Crédito: Bancos (Ativo Circulante)

Ou seja, houve:

– Aumento do Ativo Não Circulante – Imobilizado;

– Redução do Ativo Circulante.

II – Análise das alternativas:

a) altera, para maior, o quociente de liquidez seca

LS = (AC – Estoques)/PC

No lançamento em questão, houve uma redução do Ativo Circulante e, consequentemente, uma redução do Índice de Liquidez Seca. A alternativa está **incorreta.**

b) reduz o quociente de liquidez imediata

LI = DISP/PC

No lançamento em questão, houve uma redução do Disponível (Bancos) e, consequentemente, uma redução do Índice de Liquidez Imediata. A alternativa está **correta.**

c) não altera o quociente de liquidez geral

LG = (AC + ANC "RLP")/(PC + PNC "LP")

No lançamento em questão, houve uma redução do Ativo Circulante e,

consequentemente, uma redução do Índice de Liquidez Geral. A alternativa está **incorreta.**

d) não altera o quociente de liquidez imediata
A alternativa está **incorreta**, pois reduz o índice de liquidez imediata.

e) não altera o quociente de liquidez seca
A alternativa está **incorreta**, pois reduz o índice de liquidez seca.
A alternativa "b" é a correta.

Já caiu em prova!

(Analista Legislativo–Contabilidade–Senado-2008-FGV) A Companhia W apresenta Índice de Liquidez Corrente de 2,0 no final de X5. A transação que poderá trazer efeito positivo para esse índice é:

a) venda de Ativo Imobilizado à vista, com prejuízo.
b) declaração e pagamento de dividendos.
c) recebimento do saldo de clientes.
d) captação de um empréstimo bancário com vencimento em 10 meses.
e) compra de Ativo Imobilizado, à vista.

Índice de Liquidez Corrente (LC) = AC/PC

Análise das alternativas:

a) venda de Ativo Imobilizado à vista, com prejuízo.
Débito: Caixa (Ativo Circulante)
Crédito: Outras Receitas (Receita)

Débito: Outras Despesas (Despesas)
Crédito: Bem (Ativo Não Circulante – Imobilizado)
Como o AC aumentou, a liquidez corrente também aumentou. A alternativa está **correta.**

b) declaração e pagamento de dividendos.
Declaração de dividendos:
Débito: Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)
Crédito: Dividendos a Pagar (Passivo Circulante)

Pagamento de dividendos:
Débito: Dividendos a Pagar (Passivo Circulante)
Crédito: Bancos (Ativo Circulante)

No lançamento consolidado, teríamos:
Débito: Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)
Crédito: Bancos (Ativo Circulante)
Como o AC diminuiu, a liquidez corrente também diminuiu. A alternativa está **incorreta.**

c) recebimento do saldo de clientes.
Débito: Bancos (Ativo Circulante)
Crédito: Clientes (Ativo Circulante)

Não há alteração da liquidez corrente. A alternativa está **incorreta.**

d) captação de um empréstimo bancário com vencimento em 10 meses.
Débito: Bancos (Ativo Circulante)
Crédito: Empréstimos a Pagar (Passivo Circulante)

Como a liquidez corrente inicial era 2,0. Suponha que o AC era R$ 2.000,00 e o PC era R$ 1.000,00 e suponha que o empréstimo seja de R$ 400,00.

Deste modo, teríamos:
AC = 2.000 + 400 = 2.400
PC = 1.000 + 400 = 1.400
Liquidez Corrente = 2.400/1.400 < 2,0.
Logo, a liquidez corrente, neste caso, também diminuiu. A alternativa está **incorreta.**

e) compra de Ativo Imobilizado, à vista.
Débito: Bem (Ativo Não Circulante – Imobilizado)
Crédito: Caixa (Ativo Circulante)
Como o AC diminuiu, a liquidez corrente também diminuiu. A alternativa está **incorreta.**
A alternativa "a" é a correta.

Já caiu em prova!

(Contador-Seplag/DF-2008-Cespe) A utilização do índice de liquidez geral proporciona a visualização da quitação de todas as obrigações da empresa de curto e longo prazo em função de seus recursos econômicos também de curto e longo prazo. Assim, é possível determinar se a empresa possui recursos suficientes para quitar todas as suas obrigações, desconsiderando-se a possibilidade de comercializar seu ativo fixo.

LG = (AC + ANC "RLP")/(PC + PNC "LP")

Portanto, o índice de liquidez geral proporciona a visualização da quitação de todas as obrigações da empresa de curto e longo prazo em função de seus recursos econômicos também de curto e longo prazo. Assim, é possível determinar se a empresa possui recursos suficientes para quitar todas as suas obrigações, desconsiderando-se a possibilidade de comercializar seu ativo fixo (ativo não circulante investimentos, imobilizado e intangível). O item está **correto**.

13.8. Índice de Solvência ou Margem de Garantia

Representa a **capacidade de a empresa pagar suas dívidas de curto e longo prazo com os recursos totais do ativo**.

Margem de Garantia (MG) = (Ativo Total)/(PC + PNC "LP")

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior a margem de garantia, melhor, pois mostra que a empresa possui condições de pagar suas dívidas totais**.

Já caiu em prova!

(Contador-Seplag/DF-2008-CESPE) Ao utilizar o índice de solvência, não se considera o volume de recursos disponível no patrimônio líquido da empresa. Desse modo, a análise restringe-se a recursos econômicos e obrigações de curto e longo prazo.

MG = (Ativo Total)/(PC + PNC "LP")

Portanto, não são considerados os recursos disponíveis no patrimônio líquido. O item está **correto.**

13.9. Capital Circulante Líquido ou Capital de Giro Líquido

Mostra a **diferença entre o ativo circulante e o passivo circulante, e representa a parcela de capital (curto prazo) aplicada pela empresa em seu ciclo operacional**.

Capital Circulante Líquido (CCL) = AC – PC

Como:

AC + ANC = PC + PNC + PL

AC – PC = CCL = (PNC + PL) – ANC

CCL = PNC + PL – ANC

CCL = Recursos Não Correntes – Aplicações Não Correntes

Onde,

PNC = Passivo Não Circulante

ANC = Ativo Não Circulante

PNC + PL = Recursos Não Correntes

ANC = Aplicações Não Correntes

O Capital de Giro Próprio (CGP), também conhecido como Capital Circulante Próprio (CCP), corresponde ao excesso do capital próprio (PL) sobre as aplicações não correntes.

CGP = PL – ANC "RLP" – ANC "Inv., Imob. e Intang."

Onde,

ANC "Inv., Imob. e Intang." = Ativo Não Circulante "Investimentos", "Imobilizado" e "Intangível".

13.10. Índice (ou Grau) de Endividamento

Representa o **percentual de recursos de terceiros que financiam o ativo**.

IE = (PC + PNC "LP")/(AC + ANC) = Capital de Terceiros/Ativo Total

IE = 1/Margem de Garantia ou Índice de Solvência

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior o índice de endividamento, pior, pois mostra que a empresa está utilizando mais recursos de terceiros para financiar o ativo**.

Também é possível calcular o índice de endividamento da seguinte forma:

IE = (PC + PNC "LP")/PL

Onde,

PC + PNC "LP" = Capital de Terceiros

PL = Patrimônio Líquido = Capital Próprio

Já caiu em prova!

(AFTN-1996-Esaf)

Empresa: CIA. BOREAL

Saldos, sem indicação da natureza, dos Balancetes Finais já ajustados de 19X1 e 19X2.

	Saldos finais	Saldos finais
Contas	31.12.19X1	31.12.19X2
Caixa	1.000,00	2.000,00
Bancos c/Movimento	7.000,00	3.000,00
Lucros/Prejuízos Acumulados	5.950,00	25.050,00
Dupl. a Receber	15.000,00	25.000,00
Enc.Trabal. a Recolher	10.000,00	35.000,00
Desp. Antecipadas	5.000,00	10.000,00
Financ. Bancários	6.500,00	7.000,00
Capital Social	10.550,00	21.100,00
Depr. Acumulada	1.000,00	7.500,00
Créd. Coligadas - Trans.Não-Operacionais	10.000,00	12.500,00
Imobilizado Técnico	29.000,00	75.000,00
Reserva de Capital	10.550,00	21.100,00
Fornecedores	18.000,00	15.000,00
Obrigações Tributárias	11.000,00	25.000,00
Part. Societárias	2.000,00	6.000,00
Contas a Pagar	2.000,00	6.000,00
Estoques	8.000,00	35.000,00
Reserva Legal	1.000,00	5.000,00
Prov.p/Dev.Duvidosos	450,00	750,00

Observações Importantes:

- todas as obrigações são exigíveis a curto prazo, exceto os Financiamentos Bancários contraídos em 19X1, pelo prazo de 10 anos, com carência de principal e juros por 4 anos;
- a classificação das contas obedece às normas legais específicas para as Sociedades por Ações;
- a empresa tem por norma interna não vender com prazo de recebimento superior a 180 dias; esta regra também é válida para Despesas Antecipadas.

Analise a natureza dos saldos fornecidos e assinale, nas questões 316 a 320, relacionadas com os Balanços Patrimoniais, a opção que completa corretamente cada resposta.

1. (Adaptada) O Capital de Giro da empresa, em 19X2, é:
   a) $ 1.250 negativo.
   b) $ 6.750 negativo.
   c) $ 6.750 positivo.
   d) $ 1.250 positivo.
   e) $ 5.750 negativo.

CCL = AC – PC

Ativo Circulante (19X2)

Caixa	2.000,00
Bancos c/Movimento	3.000,00
Dupl. a Receber	25.000,00
Desp. Antecipadas	10.000,00
Estoques	35.000,00
Prov.p/Dev.Duvidosos	(750,00)
Ativo Circulante (19X2)	**74.250,00**

Passivo Circulante (19X2):

Enc.Trabal. a Recolher	35.000,00
Fornecedores	15.000,00
Obrigações Tributárias	25.000,00
Contas a Pagar	6.000,00
Passivo Circulante (19X2)	**81.000,00**

CCL (19X2) = AC – PC = 74.250 – 81.000 = (6.750)

A alternativa “b” é a correta.

2. Os Ativos Circulantes de 19X1 e 19X2 somam, respectivamente,
   a) $ 45.550 e $ 86.750.
   b) $ 74.250 e $ 35.550.
   c) $ 35.550 e $ 10.000.
   d) $ 35.550 e $ 74.250.
   e) $ 30.000 e $ 73.500.

Ativo Circulante (19X1)

Caixa	1.000,00
Bancos c/Movimento	7.000,00
Dupl. a Receber	15.000,00
Desp. Antecipadas	5.000,00
Estoques	8.000,00
Prov.p/Dev.Duvidosos	(450,00)
Ativo Circulante (19X1)	**35.550,00**

Ativo Circulante (19X2)

Caixa	2.000,00
Bancos c/Movimento	3.000,00
Dupl. a Receber	25.000,00
Desp. Antecipadas	10.000,00
Estoques	35.000,00
Prov.p/Dev.Duvidosos	(750,00)
Ativo Circulante (19X2)	**74.250,00**

A alternativa "d" é a correta.

3. O valor do Capital Próprio de 19X1 soma:

a) $ 5.950.
b) $ 47.500.
c) $ 75.550.
d) $ 10.550.
e) $ 28.050.

Capital Próprio = Patrimônio Líquido

Capital Próprio (19X1)

Lucros/Prejuízos Acumulados	5.950,00
Capital Social	10.550,00
Reserva de Capital	10.550,00
Reserva Legal	1.000,00
Capital Próprio (19X1)	**28.050,00**

A alternativa "e" é a correta.

4. Comparativamente, o nível de endividamento da empresa nos dois períodos indica um (uma):

a) menor endividamento em 19X2.
b) maior endividamento em 19X2.
c) menor endividamento em 19X1.
d) gradual aumento de endividamento a cada período.
e) tendência a apresentar um passivo a descoberto.

IE = (PC + PNC LP)/(AC + ANC) = Capital de Terceiros/Ativo Total

I – Índice de Endividamento (19X1):

Ativo Circulante (19X1)

Caixa	1.000,00
Bancos c/Movimento	7.000,00
Dupl. a Receber	15.000,00
Desp. Antecipadas	5.000,00
Estoques	8.000,00
Prov.p/Dev.Duvidosos	(450,00)
Ativo Circulante (19X1)	**35.550,00**

Ativo Não Circulante (19X1)

Créd. Coligadas –	
Trans.Não-Operacionais	10.000,00
Imobilizado Técnico	29.000,00
(-) Depreciação Acumulada	(1.000,00)
Part. Societárias	2.000,00
Ativo Não Circulante (19X1)	**40.000,00**
Total do Ativo	**75.550,00**

Passivo Circulante (19X1):

Enc.Trabal. a Recolher	10.000,00
Fornecedores	18.000,00
Obrigações Tributárias	11.000,00
Contas a Pagar	2.000,00
Passivo Circulante (19X1)	**41.000,00**

Passivo Não Circulante (19X1)

Financ. Bancários	**6.500,00**

Patrimônio Líquido (19X1)

Lucros/Prejuízos Acumulados	5.950,00
Capital Social	10.550,00
Reserva de Capital	10.550,00
Reserva Legal	1.000,00
Patrimônio Líquido (19X1)	**28.050,00**
Total do Passivo	**75.550,00**

IE (19X1) = (41.000 + 6.500)/75.550 = 62,87%

II – Índice de Endividamento (19X2):

Ativo Circulante (19X2)

Caixa	2.000,00
Bancos c/Movimento	3.000,00
Dupl. a Receber	25.000,00
Desp. Antecipadas	10.000,00
Estoques	35.000,00
Prov.p/Dev.Duvidosos	(750,00)
Ativo Circulante (19X2)	**74.250,00**

Ativo Não Circulante (19X2)

Créd. Coligadas –	
Trans. Não Operacionais	12.500,00

Imobilizado Técnico	75.000,00
(-) Depreciação Acumulada	(7.500,00)
Part. Societárias	6.000,00
Ativo Não Circulante (19X2)	**93.500,00**
Total do Ativo	**160.250,00**

Passivo Circulante (19X2):

Enc.Trabal. a Recolher	35.000,00
Fornecedores	15.000,00
Obrigações Tributárias	25.000,00
Contas a Pagar	6.000,00
Passivo Circulante (19X2)	**81.000,00**

Passivo Não Circulante (19X2)

Financ. Bancários	**7.000,00**

Patrimônio Líquido (19X2)

Lucros/Prejuízos Acumulados	25.050,00
Capital Social	21.100,00
Reserva de Capital	21.100,00
Reserva Legal	5.000,00
Patrimônio Líquido (19X2)	**72.250,00**
Total do Passivo	**160.250,00**

IE (19X2) = (81.000 + 7.000)/160.250 = 54,91%

IE (19X2) < IE (19X1)

A alternativa “a” é a correta.

5. A variação do Capital Circulante Líquido (CCL) indica:
   a) que a empresa está em fase pré-falimentar.
   b) um crescimento negativo do CCL.
   c) um crescimento positivo do CCL.
   d) uma situação de insolvência verificada em 19X2.
   e) uma situação de insolvência verificada em 19X1.

CCL (19X2) = AC – PC = 74.250 – 81.000 = (6.750)

Ativo Circulante (19X1)

Caixa	1.000,00
Bancos c/Movimento	7.000,00
Dupl. a Receber	15.000,00
Desp. Antecipadas	5.000,00
Estoques	8.000,00
Prov.p/Dev.Duvidosos	**(450,00)**

Ativo Circulante (19X1) **35.550,00**

Passivo Circulante (19X1):

Enc.Trabal. a Recolher	10.000,00
Fornecedores	18.000,00
Obrigações Tributárias	11.000,00
Contas a Pagar	2.000,00
Passivo Circulante (19X1)	**41.000,00**

CCL (19X1) = AC – PC = 35.550 – 41.000 = (5.450)

Logo, o CCL está com um crescimento negativo.

A alternativa "b" é a correta.

Já caiu em prova!

(AFRFB-2009-Esaf) A seguir, são apresentados dados do balanço patrimonial da empresa Comercial Analisada S.A., simplificados para facilidade de cálculos:

Caixa	R$ 10.000,00
Duplicatas a Receber (a longo prazo)	R$ 8.000,00
Duplicatas a Pagar	R$ 13.000,00
Bancos c/Movimento	R$ 22.000,00
Títulos a Pagar (a longo prazo)	R$ 9.000,00
Capital Social	R$ 60.000,00
Mercadorias	R$ 30.000,00
Financiamentos Bancários	R$ 31.000,00
Contas a Receber	R$ 15.000,00
Reservas de Lucros	R$ 7.000,00

Elaborando a análise das demonstrações financeiras dessa empresa, o Contador encontrará os seguintes elementos:

a) Liquidez Seca = 1,07.
b) Liquidez Corrente = 1,45.
c) Liquidez Imediata = 1,75.
d) Liquidez Geral = 0,71.
e) Grau de Endividamento = 0,57.

Ativo

Ativo Circulante	**R$ 77.000,00**
Caixa	R$ 10.000,00
Bancos c/Movimento	R$ 22.000,00
Mercadorias	R$ 30.000,00
Contas a Receber	R$ 15.000,00
Ativo Não Circulante	
Realizável a Longo Prazo	**R$ 8.000,00**
Duplicatas a Receber (a longo prazo)	R$ 8.000,00
Total do Ativo	**R$ 85.000,00**

Passivo

Passivo Circulante	**R$ 44.000,00**
Duplicatas a Pagar	R$ 13.000,00
Financiamentos Bancários	R$ 31.000,00
Passivo Não Circulante	
Longo Prazo	**R$ 9.000,00**
Títulos a Pagar (a longo prazo)	R$ 9.000,00
Patrimônio Líquido	**R$ 67.000,00**
Capital Social	R$ 60.000,00
Reservas de Lucros	R$ 7.000,00
Total do Passivo	**R$ 120.000,00**

(o balancete não está fechado)

Nome	Fórmula
Liquidez Corrente	LC = AC/PC = 77.000/44.000 = 1,75
Liquidez Imediata	LI = DISP/PC = (10.000 + 22.000)/44.000 = 0,73
Liquidez Seca	LS = (AC – Estoques)/PC = (77.000 – 30.000)/44.000 = **1,07**
Liquidez Geral	LG = (AC + ANC "RLP")/(PC + PNC "LP") = = (77.000 + 8.000)/(44.000 + 9.000) = 1,60
Grau de Endividamento	GE = (PC + PNC "LP")/Ativo Total = (44.000 + 9.000)/85.000 = 0,62

A alternativa "a" é a correta.

13.11. Imobilização do Patrimônio Líquido ou Capital Próprio

Este índice, também conhecido como grau de imobilização do capital próprio, mostra **quanto do patrimônio líquido da empresa está aplicado no ativo não circulante – Investimentos, Imobilizado e Intangível.**

Imobilização do PL (IPL) = ANC "Inv., Imob. e Intang."/PL

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior o índice de imobilização do patrimônio líquido, pior, visto que, representa um percentual do capital próprio da empresa no imobilizado, que é de menor liquidez**.

13.12. Imobilização de Capital de Longo Prazo ou de Recursos Não Correntes

Este índice mostra **quanto dos recursos não correntes da empresa (PNC + PL) está aplicado no ativo não circulante – Investimentos, Imobilizado e Intangível.**

Imobilizado de Capital de Longo Prazo (INC)

INC = ANC “Inv., Imob. e Intang.”/(PNC + PL)

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: quanto maior o índice de imobilização de recursos não correntes, pior, visto que representa um percentual dos recursos não correntes da empresa no imobilizado, que é de menor liquidez.

13.13. Participação de Capitais de Terceiros

Este índice **mostra o percentual de capitais de terceiros em relação ao patrimônio líquido, demonstrando a dependência da empresa em relação aos recursos externos**.

Participação de Capitais de Terceiros (PCT) = (PC + PNC “LP”)/PL

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior o índice de participação de capitais de terceiros, pior, visto que há um maior risco em investir na empresa que possui grande dependência de recursos externos**.

13.14. Garantia de Capital de Terceiros

Indica a garantia proporcionada pelo patrimônio líquido da empresa aos seus credores. Quanto maior o valor do PL, maior é a garantia.

Garantia de Capital de Terceiros (GCT) = 1/Participação de Capital de Terceiros

GCT = PL/(PC + PNC "LP")

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior o índice de garantia de capitais de terceiros, melhor, visto que há um menor risco em investir na empresa que possui menos dependência de recursos externos**.

13.15. Composição do Endividamento ou Composição das Exigibilidades ou Composição da Dívida de Curto Prazo

Este índice mostra o **quanto da dívida total da empresa deverá ser pago no curto prazo**, isto é, mostra a relação das dívidas de curto prazo com as dívidas de longo prazo.

Composição do Endividamento (CE) = PC/(PC + PNC "LP")

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior a composição do endividamento, pior, visto que, quanto mais dívidas de curto prazo a empresa tiver que pagar, maior a pressão para geração de recursos, de modo que a empresa possa honrar seus compromissos.**

Já caiu em prova!

(Contador Junior–Companhia Potiguar de Gás–2006–FGV-Adaptada) Com base no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado do Exercício que seguem, responda às questões abaixo:

Balanço Patrimonial

Ativo Circulante	35.000,00	Passivo Circulante	14.500,00
Disponibilidades	10.000,00	Salários a Pagar	2.000,00
Clientes	20.000,00	Fornecedores a Pagar	12.000,00
Estoques	5.000,00	Empréstimos Obtidos	500,00
Ativo Não Circulante		Passivo Não Circulante	
Realizável a Longo Prazo	8.000,00	Longo Prazo	14.000,00
Empréstimos Concedidos	8.000,00	Empréstimos Obtidos	14.000,00
Imobilizado	10.000,00	Patrimônio Líquido	24.500,00
Máquinas e Equipamentos	30.000,00	Capital Social	17.500,00
Depreciação Acumulada	(20.000,00)	Lucros Acumulados	7.000,00
Total do ATIVO	53.000,00	PASSIVO + PL	53.000,00

Demonstração do Resultado do Exercício

Receita Bruta	200.000,00
Deduções da Receita	(40.000,00)
Receita Líquida	160.000,00
CMV	(120.000,00)
Lucro Bruto	40.000,00
Despesas com Vendas	(10.300,00)
Despesas Administrativas	(23.570,00)
Despesas e Receitas Financeiras	(1.130,00)
Lucro do Período	5.000,00

1. Determine a Liquidez Geral.

a) 0,51.
b) 0,54.
c) 1,51.
d) 2,07.
e) 2,41.

Índice de Liquidez Geral: LG = (AC + ANC "RLP")/(PC + PNC "LP")

Ativo Circulante (AC) = 35.000

Ativo Não Circulante "Realizável a LP" (ANC "RLP") = 8.000

AC + ANC "RLP" = 35.000 + 8.000 = 43.000

Passivo Circulante (PC) = 14.500

Passivo Não Circulante "Longo Prazo" (PNC "LP") = 14.000

PC + PNC "LP" = 14.500 + 14.000 = 28.500

LG = 43.000/28.500 = 1,51

A alternativa "c" é a correta.

2. Determine o Endividamento Geral.
   a) 0,26.
   b) 0,27.
   c) 0,51.
   d) 0,54.
   e) 1,00.

IE = (PC + PNC "LP")/(AC + QNC) = Capital de Terceiros/Ativo Total

Capital de Terceiros = PC + PNC "LP" = 28.500

Ativo Total = 53.000

IE = 28.500/53.000 = 0,54

A alternativa "d" é a correta.

3. Determine a Composição do Endividamento.
   a) 0,26.
   b) 0,27.
   c) 0,51.
   d) 0,54.
   e) 1,00.

CE = PC/(PC + PNC "LP")

PC = 14.500

PC + PNC "LP" = 14.500 + 14.000 = 28.500

CE = 14.500/28.500 = 0,51

A alternativa "c" é a correta.

13.16. Lucro Líquido por Ação do Capital Social

Corresponde ao **resultado da divisão do lucro líquido do exercício pelo número total de ações em que se divide o capital social da empresa.**

Lucro Líquido por Ação do Capital Social (LLA)

LLA = Lucro Líquido do Exercício/Número Total de Ações

Já caiu em prova!

(Especialista em Regulação-Economia-Antaq-2009-Cespe) Considere que a empresa Porto S.A. espere lucros, antes dos juros e do imposto de renda (LAJIR), no valor de R$ 7.500.000 no ano. Considere, ainda, que a referida empresa tenha um custo de dívida de longo prazo de R$ 950.000 e que seu imposto de renda seja de 25% e tenha 4.500 ações ordinárias. Nessa situação, é correto afirmar que o efeito da alavancagem financeira faz que uma variação de 40% no LAJIR provoque uma variação de 25% nos lucros por ações.

I – Situação Inicial:

Lucro Antes do Imposto de Renda = R$ 7.500.000

Imposto de Renda = 25%

Custo da dívida (despesas financeiras) = R$ 950.000

Total de Ações = 4.500 ações ordinárias

Lucro Antes do Imposto de Renda	7.500.000
(-) Imposto de Renda = 25% x 7.500.00	(1.875.000)
Lucro Após o Imposto de Renda	5.625.000

Como não há participações estatutárias (não foi informado no item), o lucro após o imposto de renda será igual ao lucro líquido do exercício (LLEx).

LLEx = 5.625.000

Lucro por Ação = LLEx/Total de Ações = 5.625.000/4.500 = R$ 1.250,00 por ação ordinária.

II – Situação Final: aumento de 40% no lucro antes do imposto de renda

Lucro Antes do Imposto de Renda = R$ 7.500.000 + 40% x R$ 7.500.000

Lucro Antes do Imposto de Renda = 7.500.000 + 3.000.000

Lucro Antes do Imposto de Renda = 10.500.000

Imposto de Renda = 25%

Total de Ações = 4.500 ações ordinárias

Lucro Antes do Imposto de Renda	10.500.000
(-) Imposto de Renda = 25% x 10.500.00	(2.625.000)
Lucro Após o Imposto de Renda	7.875.000

Como não há participações estatutárias (não foi informado no item), o lucro após o imposto de renda será igual ao lucro líquido do exercício (LLEx).

LLEx = 7.875.000

Lucro por Ação = LLEx/Total de Ações = 7.875.000/4.500 = R$ 1.750,00 por ação ordinária.

Aumento do Lucro por Ação = 1.750/1.250 – 1 = 0,40 = 40%. O item está **errado.**

13.17. Valor Patrimonial da Ação

Corresponde ao resultado da divisão do Patrimônio Líquido da empresa pelo número total de ações que compõem o capital social.

Valor Patrimonial da Ação (VPA)
VAP = Patrimônio Líquido/ Número Total de Ações

Supondo, por exemplo, que a empresa J4M2 possuísse 10.000 ações em seu capital social, sendo 8.000 ações ordinárias e 2.000 ações preferenciais, e que o Patrimônio Líquido da empresa fosse igual a R$ 60.000,00. Logo, o valor patrimonial por ação seria calculado da seguinte forma:
VPA = 60.000/10.000 = R$ 6,00

Ou seja, em caso de extinção da empresa, cada acionista teria direito a R$ 6,00 por cada ação que possuísse.

13.18. Prazo de Retorno Econômico da Ação ou Índice Preço/Lucro

Representa o **prazo de retorno potencial do investimento em uma determinada ação**.
Índice Preço/Lucro (PRE)
PRE = Valor de Mercado da Ação/Lucro Líquido por Ação

Exemplo:
Valor de mercado de uma ação da empresa J4M2 = R$ 20,00
Lucro Líquido por Ação apurado na DRE = R$ 4,00
PRE = 20/4 = 5 anos

Ou seja, em 5 anos o investidor conseguirá um retorno econômico integral de seu investimento em ações da empresa J4M2, sem considerar a distribuição de dividendos.

13.19. Prazo de Retorno Financeiro da Ação

Representa o prazo de retorno efetivo do investimento em uma determinada ação.

Prazo de Retorno Financeiro da Ação (PRF)
PRF = Valor de Mercado da Ação/Dividendo por Ação

Exemplo:
Valor de mercado de uma ação da empresa J4M2 = R$ 20,00
Dividendo por Ação apurado na DLPA = R$ 1,00
PRF = 20/1 = 20 anos

Ou seja, em 20 anos o investidor conseguirá um retorno financeiro integral de seu investimento em ações da empresa J4M2.

13.20. Indicadores de Dividendos

***Payout* = Dividendos por Ação/Lucro por Ação**

Indica quanto do lucro gerado por ação se transformou em dividendos por ação.

Exemplo:

Dividendos por Ação apurado na DLPA = R$ 1,00

Lucro Líquido por Ação apurado na DRE = R$ 4,00

Payout = 1/4 = 0,25 = 25%

Ou seja, 25% do lucro líquido por ação se transformaram em dividendos por ação.

***Dividend Yeld* = Dividendo por Ação/Preço de Mercado da Ação**

***Dividend Yeld* = 1/PRF**

Mostra o retorno da ação em relação ao capital aplicado em sua aquisição.

Exemplo:

Valor de mercado de uma ação da empresa J4M2 = R$ 20,00

Dividendo por Ação apurado na DLPA = R$ 1,00

PRE = 20/1 = 20 anos Dividend Yeld = 1/20 = 0,05 = 5%

Ou seja, o investidor obteve um retorno de 5% em relação ao capital aplicado na aquisição das ações.

13.21. Prazo de Retorno (*Payback Period* ou *Payback* Simples)

Representa o prazo necessário para que seja recuperado o custo do capital aplicado em um investimento ou projeto. É o método de avaliação utilizado como técnica de análise de projetos, aplicada para pequenos valores, mas que não assume valor e dinheiro no tempo. Há que se ressaltar que, quanto maior o período analisado, maior será a ineficiência deste indicador, pois os graus de incerteza e risco também aumentam.

Prazo de Retorno (PR)
PR = Valor do Investimento/Valor do Fluxo de Caixa Esperado

Exemplo: Suponha que Eugênio queira investir R$ 20.000,00 em uma empresa de calçados e o retorno mensal, sem considerar juros, é de R$ 500,00. Logo, o prazo de retorno do investimento será de:

Prazo de Retorno = 20.000/500 = 40 meses

Já caiu em prova!

(Profissional Básico-Formação de Contabilidade-BNDES-2011-Cesgranrio) Uma companhia está estudando duas alternativas de investimento com as seguintes características:

Alternativa	Valor do Investimento	Fluxos de Caixa				
		Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5
I	2.000.000,00	250.000,00	450.000,00	600.000,00	700.000,00	800.000,00
II	2.400.000,00	500.000,00	700.000,00	600.000,00	700.000,00	800.000,00

Com base exclusivamente nas informações acima, o *payback* efetivo das duas alternativas, em anos, é:

	Alternativa I	Alternativa II
a)	4	3,64
b)	3,57	3,64
c)	4	3,86
d)	3,86	4
e)	3,64	3,57

Para a **alternativa *I*** temos os seguintes dados: repare que, como a questão não falou em juros, não utilizaremos o payback descontado, que será visto no próximo item.

Investimento Inicial = R$ 2.000.000,00

Ano 1 = R$ 250.000,00 (entrada de recursos)
Ano 2 = R$ 450.000,00 (entrada de recursos)
Ano 3 = R$ 600.000,00 (entrada de recursos)
Ano 4 = R$ 700.000,00 (entrada de recursos)
Ano 5 = R$ 800.000,00 (entrada de recursos)

Repare que, ao final do ano 4 (após 4 anos), a empresa já recuperou os R$ 2.000.000,00 do investimento inicial (R$ 250.000,00 + R$ 450.000,00 + R$ 600.0000,00 + R$ 700.000,00 = R$

2.000.000,00).

Portanto, **o prazo de retorno da alternativa *I* é 4 anos.**

Prazo de Retorno da Alternativa I = 4 anos

Para a **alternativa *II*** temos os seguintes dados: repare que, como a questão não falou em juros, não utilizaremos o payback descontado, que será visto no próximo item.

Investimento Inicial = R$ 2.400.000,00

Ano 1 = R$ 500.000,00 (entrada de recursos)
Ano 2 = R$ 700.000,00 (entrada de recursos)
Ano 3 = R$ 600.000,00 (entrada de recursos)
Ano 4 = R$ 700.000,00 (entrada de recursos)
Ano 5 = R$ 800.000,00 (entrada de recursos)

Repare que, ao final do ano 3 (após 3 anos), a empresa já recuperou R$ 1.800.000,00 do investimento inicial (R$ 500.000,00 + R$ 600.000,00 + R$ 700.0000,00 = R$ 1.800.000,00).

Portanto, para chegar ao prazo de retorno (payback period) do investimento inicial, falta recuperar R$ 600.000,00 (R$ 2.400.000,00 – R$ 1.800.000,00 = R$ 600.000,00).

Contudo, o valor recuperado no ano 4 foi de R$ 700.000,00. Logo, para achar o prazo de retorno correto, faremos uma regra de três simples:

R$ 700.000,00 (valor recuperado no ano 4) ===➔ 1 ano
R$ 600.000,00 (valor que falta para atingir o investimento inicial) ===➔ T

700.000 x T = 600.000 x 1 ano
T = 600.000/700.000
T = 5/7
T = 0,86 ano

Prazo de Retorno da Alternativa II = 3 anos + 0,86 ano = 3,86 anos

A alternativa “c” é a correta.

13.22. Prazo de Retorno Descontado (Payback Descontado)

Neste caso, deve-se considerar a taxa de juros e que os fluxos esperados nem sempre são constantes.

Prazo de Retorno Descontado (PRD)
PRD = Valor Atual do Investimento Líquido/Valor Atual das Entradas ou Saídas de Caixa

Exemplo: Suponha que Eugênio queira montar uma empresa de material esportivo e deseja recuperar seu investimento em 2 anos. Ele possui três oportunidades livres de risco, com investimento inicial de R$ 100.000,00, com os seguintes fluxos de caixa para os próximos quatro anos (suponha uma taxa de juros anual de 10%):

	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4
Alternativa 1	50.000	60.000	65.000	75.000
Alternativa 2	20.000	120.000	-30.000	80.000
Alternativa 3	100.000	10.000	80.000	

Como Eugênio deseja recuperar todo o seu investimento em dois anos, vamos inicialmente verificar qual seria o valor presente das alternativas até o ano 2:

Valor Presente (Alternativa 1) = $50.000/(1,1) + 60.000/(1,1)^2$
Valor Presente (Alternativa 1) = 45.454 + 49.596 = 95.041

Valor Presente (Alternativa 2) = $20.000/(1,1) + 120.000/(1,1)^2$
Valor Presente (Alternativa 2) = 18.181 + 99.173 = 117.355

Valor Presente (Alternativa 3) = $100.000/(1,1) + 10.000/(1,1)^2$
Valor Presente (Alternativa 3) = 90.909 + 8.264 = 99.173

Considerando somente os dois primeiros anos, observa-se que a única alternativa que atende às pretensões de Eugênio (recuperar o investimento em 2 anos) é a alternativa 2.

Entretanto, caso analisássemos todo o período (até o Ano 4), conforme calculado abaixo, é possível verificar que a alternativa 2 seria a pior alternativa entre as três alternativas possíveis.

Valor Presente (Alternativa 1) = $50.000/(1,1) + 60.000/(1,1)^2 + 65.000/(1,1)^3 + 75.000/(1,1)^4$
Valor Presente (Alternativa 1) = 45.454 + 49.596 + 48.835 + 51.226 =
Valor Presente (Alternativa 1) = 195.102

Valor Presente (Alternativa 2) = $20.000/(1,1) + 120.000/(1,1)^2 + (-30.000)/(1,1)^3 + 80.000/(1,1)^4$
Valor Presente (Alternativa 2) = 18.181 + 99.173 – 22.539 + 54.641 =

Valor Presente (Alternativa 2) = 149.457

Valor Presente (Alternativa 3) = $100.000/(1,1) + 10.000/(1,1)^2 + 80.000/(1,1)^3$
Valor Presente (Alternativa 3) = 90.909 + 8.264 + 60.105 = 159.278

Calculo do prazo de retorno descontado até o ano 4:
Prazo de Retorno Descontado (Alternativa 1) = 100.000/195.102 = 0,51
Prazo de Retorno Descontado (Alternativa 2) = 100.000/149.457 = 0,67
Prazo de Retorno Descontado (Alternativa 3) = 100.000/159.278 = 0,63

Ou seja, quanto menor o prazo de retorno descontado, melhor.

13.23. Rentabilidade do Ativo ou Retorno sobre o Ativo

Este índice mostra a rentabilidade da empresa em relação aos investimentos totais, representados pelo ativo total médio.

Retorno sobre o Ativo (RSA) = LLEx/ATM

Onde,
LLEx = Lucro Líquido do Exercício;
ATM = Ativo Total Médio
ATM = (Saldo Inicial do Ativo Total + Saldo Final do Ativo Total)/2

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior o retorno sobre o ativo, melhor o aproveitamento dos recursos aplicados no ativo**, isto é, o índice mostra o nível de eficiência em que são utilizados os recursos aplicados na empresa (ativo total) para proporcionar lucros.

Observe que o retorno do ativo também pode ser representado pelo produto do giro do ativo pela margem líquida, conforme pode ser observado abaixo:

RSA = LLEx/ATM = LLEx/ROL x ROL/ATM
RSA = Margem Líquida x Giro do Ativo

Onde,
ROL = Receita Operacional Líquida (Vendas Líquidas)

Da fórmula acima, pode-se concluir que, quanto maior a Margem Líquida, maior o Retorno sobre o Ativo. Analogamente, quanto maior o Giro do Ativo, maior o Retorno sobre o Ativo.

Também é possível calcular o retorno sobre o ativo utilizando o lucro operacional líquido. Deste modo, a fórmula ficaria da seguinte maneira:
RSA = LOL/ATM

Onde,
LOL = Lucro Operacional Líquido;
Observe que o retorno do ativo também pode ser representado pelo produto do giro do ativo pela margem operacional, conforme pode ser observado abaixo:
RSA = LOL/ATM = LOL/VL * VL/ATM
RSA = Margem Operacional x Giro do Ativo

Nota: Pay-Back
***Pay-Back* = 1/RSA = Ativo/LLEx**

Exemplo:
Ativo = R$ 100.000,00

LLEx = R$ 20.000,00

Pay-Back = 100.000/20.000 = 5 anos

13.24. Rentabilidade do Capital Próprio ou Retorno sobre o Patrimônio Líquido

Este índice mostra a **rentabilidade da empresa em relação ao seu capital próprio, representado pelo patrimônio líquido**, ou seja, indica quanto de prêmio os acionistas ou proprietários da empresa estão obtendo em relação aos seus investimentos no empreendimento.

Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RSPL) = LLEx/PLM

Onde,
PLM = Patrimônio Líquido Médio
PLM = (Saldo Inicial do PL + Saldo Final do PL – LLEx)/2

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior o retorno sobre o patrimônio líquido, melhor o prêmio dos acionistas ou proprietários em relação ao capital investido na empresa**.

Já caiu em prova!

(Auditoria Governamental–TCE/AM–2008–FCC) Em 2006 foram fornecidas as seguintes informações sobre a Cia. Rio Negro (valores em R$)

I. Dados relativos à apuração dos resultados do período

Receitas de Vendas	40.000
Custo dos Produtos Vendidos	(21.500)
Despesas de Vendas	(5.500)
Administrativas	(4.500)
Gerais	(3.000)
Depreciações	(1.500)
Despesas Financeiras	(3.000)
Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social	(300)
Resultado Líquido	700

II. Dados Financeiros Complementares

Capital Operacional Total dos Investidores	10.000
Impostos incidentes s/ Capital Operacional de Investidores	10%
Capital Próprio	4.000
Capital Fixo	6.000
Impostos incidentes sobre as fontes de recursos	5%
Capital Circulante	2.000

O retorno do Patrimônio Líquido é:

a) 0,070.
b) 0,140.
c) 0,117.
d) 0,175.
e) 0,350.

Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RSPL) = LLEx/PLM

Lucro Líquido do Exercício = 700
Patrimônio Líquido = 4.000
RSPL = 700/4.000 = 0,175
A alternativa “d” é a correta.

13.25. Rentabilidade Financeira

Corresponde ao resultado da relação entre o Lucro Líquido do Exercício e o somatório do Capital Social com as Reservas de Capital e de Lucros.

Rentabilidade Financeira (RF) = LLEx/(Capital Social + Reservas)

13.26. Margem Bruta

Este índice compara o lucro bruto em relação às vendas líquidas do período (ou receita operacional líquida), fornecendo o percentual de lucro bruto que a empresa alcança em relação ao seu faturamento.

Margem Bruta (MB) = Lucro Bruto (LB)/ROL

Onde,
ROL = Receita Operacional Líquida ou Vendas Líquidas ou Receita Líquida de Vendas

Exemplo:
Lucro Bruto = R$ 80.000,00
Receita Líquida de Vendas = R$ 160.000,00
MB = 80.000/160.000 = 0,5 = 50%

13.27. Lucratividade sobre Vendas ou Margem Líquida

Este índice compara o lucro líquido do exercício em relação às vendas líquidas do período, fornecendo o percentual de lucro que a empresa alcança em relação ao seu faturamento.

Margem Líquida (ML) = LLEx/ROL

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior o índice de retorno sobre vendas, melhor a eficiência da empresa.**

13.28. Margem Operacional

Este índice compara o lucro operacional líquido em relação às vendas líquidas do período, fornecendo o percentual de lucro operacional que a empresa alcança em relação ao seu faturamento.

Margem Operacional (MOP) = Lucro Operacional (LOL)/ROL

13.29. Giro do Ativo

É considerado um dos principais indicadores da atividade da empresa e estabelece a relação entre as vendas do período e os investimentos totais realizados na empresa, ou seja, o ativo total médio.

Giro do Ativo (GA) = ROL/ATM

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior o índice de giro do ativo, melhor o aproveitamento dos recursos aplicados no ativo**, isto é, o índice mostra o nível de eficiência em que são utilizados os recursos aplicados na empresa (ativo total) para proporcionar vendas.

13.30. Prazo Médio de Rotação dos Estoques

O prazo médio de rotação dos estoques indica **quantos dias, em média, as mercadorias ficam armazenadas na empresa antes de serem vendidas**. O volume de estoques mantido por uma empresa decorre, fundamentalmente, do seu volume de vendas e de sua política de estocagem.

O volume de estoques pode ser interpretado de duas formas: na primeira, o montante de estoques representa a potencialidade de a empresa transformá-los em dinheiro, que é a imagem que as empresas tentam passar às instituições financeiras para obter empréstimos; na segunda, o volume dos estoques é considerado como investimentos (aplicações de recursos) no ativo circulante.

A fórmula de cálculo do prazo médio de rotação de estoques é:

Prazo Médio de Rotação dos Estoques (PMRE)

PMRE = (Estoque Médio/CMV) x DP (I)

Giro (ou Rotação) de Estoques = CMV/Estoque Médio
1/Giro dos Estoques = Estoque Médio/CMV (II)

Substituindo (II) em (I):
PMRE = DP/Giro de Estoques
Giro de Estoques = DP/PMRE

Onde,
Estoque Médio = (Estoque Inicial + Estoque Final)/2
CMV = Custo das Mercadorias Vendidas
DP = Dias do Período Considerado
(360 dias para um ano; 30 dias por mês).

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior o prazo médio de rotação de estoques, pior, pois a empresa leva mais tempo para renovar seus estoques, isto é, demora mais tempo para vender suas mercadorias.**

13.31. Prazo Médio de Recebimento das Vendas

O prazo médio de recebimento das vendas indica **quantos dias, em média, a empresa leva para receber suas vendas**. O volume de duplicatas a receber é decorrência de dois fatores básicos: montante de vendas a prazo e prazo concedido aos clientes para pagamento.

Os termos de venda de uma empresa compreendem os prazos concedidos aos clientes, os descontos concedidos para pagamentos à vista e os instrumentos de formalização da venda a prazo.

A fórmula de cálculo do prazo médio de recebimento das vendas é:

Prazo Médio de Recebimento das Vendas (**PMRV)**

PMRV = (Duplicatas a Receber Médio/Vendas a Prazo) x DP (I)

Giro (ou Rotação) das Duplicatas a Receber = Vendas a Prazo/Duplicatas a Receber Médio

1/Giro das Duplicatas a Receber = Duplicatas a Receber Médio/Vendas a Prazo (II)

Substituindo (II) em (I):

PMRV = DP/Giro das Duplicatas a Receber

Giro das Duplicatas a Receber = DP/PMRV

Onde,

Duplicatas a Receber Médio = (Saldo Inicial de Duplicatas a Receber + Saldo Final de Duplicatas a Receber)/2

DP = Dias do Período Considerado

(360 dias para um ano; 30 dias por mês)

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior o prazo médio de recebimento das vendas, pior, pois a empresa leva mais tempo para receber o dinheiro referente às vendas a prazo.**

Nota: Investimento Médio em Duplicatas a Receber (IMDR) = Vendas a Prazo/Giro das Duplicatas a Receber

Há que se destacar que o **prazo médio de rotação de estoques (PMRE) somado ao prazo médio de rotação das vendas (PMRV) representa o Ciclo Operacional**, isto é, o tempo que a empresa leva para renovar seus estoques somado ao tempo de recebimento das vendas a prazo.

Já caiu em prova!

(Ciências Contábeis-Bndes-2008-Cesgranrio) A Cia. América S.A. vendeu, no exercício de 2006, o montante de R$15.000.000,00, sendo 40% à vista e o restante a prazo. A empresa concedeu, nas vendas a prazo, em média, 30 dias para os clientes quitarem suas duplicatas. As projeções para o exercício de 2007 estão considerando um aumento no prazo oferecido aos clientes para 45 dias, o que deverá aumentar as vendas totais em 10%, sendo mantido o mesmo valor em reais das vendas à vista. Considerando-se apenas as informações acima, o investimento marginal em Duplicatas a Receber que a empresa terá de fazer mensalmente, em reais, será de:

a) 562.500,00.
b) 750.000,00.
c) 900.000,00.
d) 1.312.500,00.
e) 1.500.000,00.

Exercício de 2006:
Receita de Vendas = 15.000.000
Vendas à Vista = 40% x 15.000.000 = 6.000.000
Vendas a Prazo (Duplicatas a Receber) = 60% x 15.000.000 = 9.000.000
Prazo de Pagamento = 30 dias

Exercício de 2007:
Receita de Vendas Projetada = 15.000.000 + 10% x 15.000.000 = 16.500.000
Vendas à Vista = 6.000.000 (mantido o mesmo valor em reais)
Vendas a Prazo (Dup. a Receber) = 16.500.000 – 6.000.000 = 10.500.000
Prazo de Pagamento = 45 dias

Giro das Duplicatas a Receber (2007) = 360 dias/45 dias = 8
Giro das Duplicatas a Receber (2006) = 360 dias/30 dias = 12

Investimento Médio em Duplicatas a Receber (IMDR) = Vendas a Prazo/Giro
IMDR (2006) = 9.000.000/12 = 750.000
IMDR (2007) = 10.500.000/8 = 1.312.500
Investimento Marginal em Duplicatas a Receber = 1.312.500 – 750.000
Investimento Marginal em Duplicatas a Receber = 562.500
A alternativa “a” é a correta.

13.32. Prazo Médio de Pagamento das Compras

O prazo médio de pagamento das compras indica **quantos dias, em média, a empresa leva para pagar seus fornecedores.**

A fórmula de cálculo do prazo médio de pagamento das compras é:

Prazo Médio de Pagamento das Compras (PMPC)
PMPC = (Fornecedores Médio/Compras a Prazo) x DP (I)

Giro (ou Rotação) das Compras (ou dos Fornecedores) = Compras a Prazo/Fornecedores Médio
1/Giro das Compras = Fornecedores Médio/Compras a Prazo (II)

Substituindo (II) em (I):
PMPC = DP/Giro das Compras
Giro das Compras = DP/PMPC

Onde,
Fornecedores Médio = (Saldo Inicial + Saldo Final)/2
DP = Dias do Período Considerado (360 dias para um ano; 30 dias por mês)

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior o prazo médio de pagamento dos fornecedores, melhor, pois a empresa leva mais tempo para pagar suas dívidas referentes às compras a prazo.**

Há que se destacar que **o prazo médio de rotação de estoques (PMRE) somado ao prazo médio de rotação das vendas (PMRV) subtraído do prazo médio de pagamento das compras (PMPC) representa o Ciclo Financeiro**, isto é, o tempo entre o pagamento das compras e o recebimento das vendas. O Ciclo Financeiro determina a necessidade da empresa em relação ao capital de giro, ou seja, quanto maior o Ciclo Financeiro, maior a necessidade de a empresa utilizar recursos próprios para financiar suas operações.

Já caiu em prova!

(Analista Técnico-Controle e Fiscalização-Susep-2010-Esaf) Se o prazo médio de rotação de estoques de uma empresa é de apenas 45 dias, pode-se afirmar que:

a) para um CMV (Custo das Mercadorias Vendidas) de R$ 5.000,00, o estoque médio necessário é de R$ 1.000,00.
b) o coeficiente de rotação de estoques é igual a 7 (sete).
c) para um estoque médio de R$ 300,00, o CMV (Custo das Mercadorias Vendidas) é de R$ 2.400,00.
d) o estoque inicial de mercadorias tem valor idêntico ao valor final do mesmo estoque.
e) para um CMV (Custo das Mercadorias Vendidas) de qualquer valor, é necessário um estoque médio 1/3 (um terço) maior.

PMRE (Prazo Médio de Rotação de Estoques) = (Estoque Médio/CMV) x DP

Onde,
Estoque Médio = (Estoque Inicial + Estoque Final)/2;
CMV = Custo das Mercadorias Vendidas;

DP = Dias do Período Considerado (360 dias para um ano; 30 dias por mês).

a) para um CMV (Custo das Mercadorias Vendidas) de R$ 5.000,00, o estoque médio necessário é de R$ 1.000,00. A alternativa está **incorreta.**

PMRE = 45 dias

CMV = 5.000

45 = (Estoque Médio/5.000) x 360 Estoque Médio = 45 x 5.000/360

Estoque Médio = 625

b) o coeficiente de rotação de estoques é igual a 7 (sete). A alternativa está **incorreta.**

Quociente de Rotação de Estoques (QRE) = CMV/Estoque Médio

PMRE = 45 dias

45 = (Estoque Médio/CMV) x 360 45 = 1/QRE x 360

QRE = 360/45 = 8

c) para um estoque médio de R$ 300,00, o CMV (Custo das Mercadorias Vendidas) é de R$ 2.400,00. A alternativa está **correta.**

PMRE = 45 dias

Estoque Médio = 300

45 = (300/CMV) x 360 CMV = 300 x 360/45

CMV = 2.400

d) o estoque inicial de mercadorias tem valor idêntico ao valor final do mesmo estoque. A alternativa está **incorreta, pois o estoque inicial pode até ser idêntico ao estoque final, mas, na maioria das vezes, não é.**

e) para um CMV (Custo das Mercadorias Vendidas) de qualquer valor, é necessário um estoque médio 1/3 (um terço) maior. A alternativa está **incorreta.**

PMRE = 45 dias

45 = (Estoque Médio/CMV) x 360 45 = Estoque Médio/CMV x 360

CMV/Estoque Médio = 360/45 = 8

CMV = 8 x Estoque Médio

Estoque Médio = CMV/8, ou seja, para qualquer CMV, o estoque médio é 1/8 do valor do CMV.

A alternativa “c” é a correta.

Já caiu em prova!

(Contador Junior– Companhia Potiguar de Gás–2006–FGV-Adaptada) Com base no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado do Exercício que seguem, responda às questões abaixo:

Balanço Patrimonial

Ativo Circulantee)	35.000,00	Passivo Circulante	4.500,00
Disponibilidades	10.000,00	Salários a Pagar	2.000,00
Clientes	20.000,00	Fornecedores a Pagar	12.000,00

Estoques	5.000,00	Empréstimos Obtidos	500,00
Ativo Não Circulante		Passivo Não Circulante	
Realizável a Longo Prazo	8.000,00	Longo Prazo	14.000,00
Empréstimos Concedidos	8.000,00	Empréstimos Obtidos	4.000,00
Imobilizado	10.000,00	Patrimônio Líquido	24.500,00
Máquinas e Equipamentos	30.000,00	Capital Social	17.500,00
Depreciação Acumulada	(20.000,00)	Lucros Acumulados	7.000,00
Total do ATIVO	53.000,00	PASSIVO + PL	53.000,00

Demonstração do Resultado do Exercício

Receita Bruta	200.000,00
Deduções da Receita	(40.000,00)
Receita Líquida	160.000,00
CMV	(120.000,00)
Lucro Bruto	40.000,00
Despesas com Vendas	(10.300,00)
Despesas Administrativas	(23.570,00)
Despesas e Receitas Financeiras	(1.130,00)
Lucro do Período	5.000,00

1. Determine o Prazo Médio de Recebimento de Clientes (considere que o ano tem 360 dias).
   a) 9 dias.
   b) 11,25 dias.
   c) 36 dias.
   d) 45 dias.
   e) 60 dias.

Duplicatas a Receber = Clientes = 20.000
Receita Operacional Líquida = 160.000

Se considerarmos que todas as deduções são impostos: Impostos = 40.000

PMRV = (20.000/(160.000 + 40.000)) x 360 dias = 36 dias
A alternativa "c" é a correta.

2. Determine o Prazo Médio de Estocagem (considere que o ano tem 360 dias).
   a) 11,25 dias.
   b) 15 dias.
   c) 15,21 dias.
   d) 36 dias.
   e) 45 dias.

Estoques = 5.000
CMV = 120.000

PMRE = (5.000/120.000) x 360 dias = 15 dias
A alternativa "b" é a correta.

13.33. Ciclo Operacional e Ciclo Financeiro

O prazo médio de rotação de estoques (PMRE) somado ao prazo médio de rotação das vendas (PMRV) representa o Ciclo Operacional, isto é, o tempo que a empresa leva para renovar seus estoques somado ao tempo de recebimento das vendas a prazo.

O prazo médio de rotação de estoques (PMRE) somado ao prazo médio de rotação das vendas (PMRV) subtraído do prazo médio de pagamento das compras (PMPC) representa o Ciclo Financeiro (ou Ciclo de Caixa), isto é, o tempo entre o pagamento das compras e o recebimento das vendas.

O Ciclo Financeiro (ou Ciclo de Caixa) determina a necessidade da empresa em relação ao capital de giro, ou seja, quanto maior o Ciclo Financeiro (ou Ciclo de Caixa), maior a necessidade de a empresa utilizar recursos próprios para financiar suas operações.

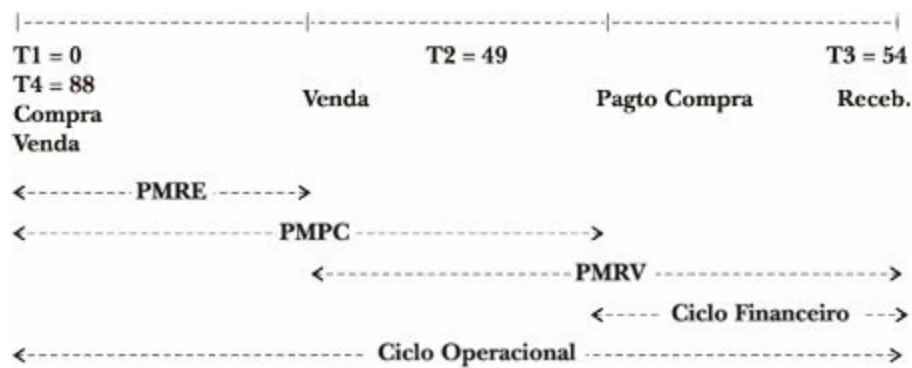
Ciclo Operacional = PMRE + PMRV

Ciclo Financeiro = PMRE + PMRV – PMPC

Exemplo: Abaixo, segue o quadro demonstrativo dos ciclos operacional e financeiro nos anos de 20X1, 20X2 e 20X3.

Prazos	20X1	20X2	20X3
PMRE	39	41	49
(+) PMRV	42	39	39
Ciclo Operacional	**81**	**80**	**88**
(-) PMPC	31	39	54
Ciclo Financeiro	**50**	**41**	**34**

Ou seja, no ano de 20X3, por exemplo, a empresa compra mercadorias no momento T1 e vende mercadorias no momento T2, 49 dias após. Além disso, a empresa paga as mercadorias adquiridas em T3, 54 dias após T1, e recebe o dinheiro pela venda das mercadorias em T4, 39 dias após T2 (data da venda).

Com isso, percebe-se que ocorre uma saída de dinheiro em T3 e uma entrada de dinheiro em T4. Resumindo, o Ciclo Operacional da empresa é de 88 dias (prazo entre a compra de mercadorias e o recebimento das vendas) e o Ciclo Financeiro é de 34 dias (prazo entre o recebimento das vendas e o pagamento das compras), que corresponde ao período que a empresa precisa se financiar com recursos próprios (caso possua esses recursos) ou com recursos de terceiros.

Repare que a empresa paga as compras em T3, mas só receberá o valor referente às vendas a prazo em T4. Portanto, o período entre T3 e T4 é o ciclo financeiro (ou ciclo de caixa) da empresa.

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Petrobras-2006-Cesgranrio) Obtiveram-se da Cia. Mega S.A. as seguintes informações, considerando o ano de 360 dias:

- Rotação de duplicatas a receber: 12 vezes
- Rotação de fornecedores: 24 vezes
- Rotação de estoques: 8 vezes

Com base nesses dados, o ciclo de caixa da empresa, em dias, é de:

a) 44.
b) 45.
c) 60.
d) 75.
e) 90.

Ciclo Financeiro (ou Ciclo de Caixa) = PMRE + PMRV – PMPC

- Rotação de duplicatas a receber: 12 vezes
- Rotação de fornecedores: 24 vezes
- Rotação de estoques: 8 vezes

PMRE = Dias do Período/Rotação dos Estoques

PMRV = Dias do Período/Rotação das Duplicatas a Receber

PMPC = Dias do Período/Rotação dos Fornecedores

PMRE = 360 dias/8

PMRV = 360 dias/12

PMPC = 360 dias/24

Ciclo de Caixa = 360/8 + 360/12 – 360/24 = 360 x (3 + 2 – 1)/24

Ciclo de Caixa = 360 x (4/24) = 360/6 = 60 dias

A alternativa “c” é a correta.

13.34. Grau de Alavancagem Financeira

Este índice procura mensurar, para cada real ganho no giro ou emprego do ativo, quantos reais serão em benefício do patrimônio líquido, ou seja, **qual é o lucro dos proprietários e acionistas para cada real ganho pela empresa nas aplicações em ativo**.

Pelas considerações acima, pode-se calcular este índice, simplesmente, por meio da comparação entre as taxas de despesas financeiras e a taxa de retorno do ativo. Ou seja, suponha que uma empresa consiga aplicar recursos em ativo de forma que estas aplicações gerem um retorno de 30%. Por outro lado, a porcentagem de despesas sobre o saldo médio da dívida é de 25%. Logo, pode-se afirmar que a empresa possui uma alavancagem positiva, isto é, o efeito da aplicação dos recursos de financiamento e empréstimo sobre o patrimônio líquido é positivo.

GAF = (Rentabilidade do Capital Próprio com a utilização de Capitais de Terceiros)/(Rentabilidade do Capital Próprio sem a utilização de Capitais de Terceiros)

GAF = [(LLEx/PLM)]/[(LLEx + DF)/(ATM)]

Onde,

LLEx = Lucro Líquido do Exercício;

PLM = Patrimônio Líquido Médio = (Saldo Inicial do PL + Saldo Final do PL – LLEx)/2

DF = Despesas Financeiras

ATM = Ativo Total Médio

A Cesgranrio tem adotado uma variação da fórmula acima, conforme abaixo:

GAF = [(Lucro Operacional/PLM)]/[(Lucro Operacional + DF)/(ATM)]

GAF > 1 alavancagem financeira favorável (positiva), pois a utilização de capitais de terceiros aumentou a rentabilidade do patrimônio líquido.

GAF = 1 alavancagem financeira indiferente (nula), pois a utilização de capitais de terceiros não alterou a rentabilidade do patrimônio líquido.

GAF < 1 alavancagem financeira desfavorável (negativa), pois a utilização de capitais de terceiros diminuiu a rentabilidade do patrimônio líquido.

A interpretação isolada deste índice é a seguinte: **quanto maior o grau de alavancagem financeira, melhor, pois melhor será o efeito da aplicação dos recursos de financiamento e empréstimo sobre o patrimônio líquido.**

Já caiu em prova!

(Analista de Controle Externo-Auditoria Governamental-TCU-2008-Cespe) Se uma empresa apresentar um lucro de R$ 400 milhões, antes das despesas financeiras — previstas em R$ 80 milhões — e dos tributos sobre o resultado, nessa situação, caso se calcule a alavancagem financeira dessa empresa em termos de lucro por ação ordinária, a um acréscimo de 100% no lucro antes das despesas financeiras e dos tributos sobre o resultado corresponderá um acréscimo de 125% no lucro por ação.

Suponha, para a resolução, que o percentual de tributação sobre o resultado seja de 10%.

I – Situação 1:

Lucro antes das Despesas Financeiras e dos Tributos = R$ 400.000.000,00
Despesas Financeiras = R$ 80.000.000,00
Ações Ordinárias = AO

Lucro Antes dos Tributos = 400.000.000 – 80.000.000	320.000.000
(-) Tributos = 10% x 320.000.000	(32.000.000)
Lucro Líquido do Exercício	288.000.000

Lucro por Ação Ordinária (1) = 288.000/AO

II – Situação 2:

Lucro antes das Despesas Financeiras e dos Tributos = R$ 400.000.000,00 + R$ 400.000.000,00 = R$ 800.000.000,00 (acréscimo de 100%)
Despesas Financeiras = R$ 80.000.000,00
Ações Ordinárias = AO

Lucro Antes dos Tributos = 800.000.000 – 80.000.000	720.000.000
(-) Tributos = 10% x 720.000.000	(72.000.000)
Lucro Líquido do Exercício	648.000.000

Lucro por Ação Ordinária (2) = 648.000/AO

III – Relação:

Lucro por Ação Ordinária (2)/Lucro por Ação Ordinária (1) =
= [648.000/AO]/[288.000/AO]= 2,25

Percentual de Aumento = 2,25 – 1 = 1,25 = 125%

A banca anulou o item (antes era Certo).

Justificativa da Banca – anulado, pois a situação hipotética estabelecida não deixa clara a manutenção, ou não, do montante de despesas financeiras.

Já caiu em prova!

(Contador Junior-Área Contábil-Transpetro-2011-Cesgranrio) Dados extraídos da contabilidade de uma empresa.

Itens	R$
Lucro operacional antes de encargos financeiros	125.000,00
Encargos Financeiros (14% x R$ 250.000,00)	35.000,00
Total dos Ativos	500.000,00
Patrimônio Líquido	250.000,00

Considerando-se exclusivamente as informações acima, a alavancagem financeira da empresa, no período, foi:

a) 1,18.
b) 1,22.
c) 1,33.
d) 1,44.

e) 1,56.

Itens	R$
Lucro operacional antes de encargos financeiros	125.000,00
Encargos Financeiros (14% x R$ 250.000,00)	35.000,00
Total dos Ativos	500.000,00
Patrimônio Líquido	250.000,00

Cálculo do Lucro Operacional:

Lucro operacional antes de encargos financeiros	125.000,00
(-) Encargos Financeiros (14% x R$ 250.000,00)	(35.000,00)
Lucro Operacional	90.000,00

GAF = [(Lucro Operacional/PLM)]/[(Lucro Operacional + DF)/(ATM)]

GAF = (90.000/250.000)/[90.000 + 35.000)/500.000]

GAF = 0,36/[125.000/500.000]

GAF = 0,36/0,25 = 1,44

A alternativa “d” está correta.

13.35. Necessidade de Capital de Giro ou Investimento Operacional em Giro ou Necessidade de Investimento em Giro

O ativo circulante pode ser dividido em Ativo Circulante Financeiro (ACF) e Ativo Circulante Operacional ou Ativo Circulante Cíclico (ACO).

Ativo Circulante Operacional (ou Cíclico)
(+) Ativo Circulante Financeiro
(=) Ativo Circulante

O ativo circulante financeiro é o conjunto de contas composto pelas disponibilidades, pelas aplicações financeiras, depósitos judiciais, imposto de renda a restituir, crédito de coligadas/controladas, etc.

O ativo circulante operacional (ou ativo circulante cíclico) corresponde aos direitos da empresa oriundos das atividades operacionais, tais como clientes, estoques, ICMS a recuperar, adiantamento a fornecedores, despesas operacionais antecipadas, entre outros.

Caso, no ativo circulante, existam contas de empréstimos concedidos ou títulos a receber decorrentes de venda de bens do ativo não circulante, não devem ser considerados como ACO e sim no ativo circulante financeiro.

O passivo circulante também pode ser dividido em Passivo Circulante Financeiro (PCF) e Passivo Circulante Operacional ou Passivo Circulante Cíclico (PCO).

Passivo Circulante Operacional (ou Cíclico)
(+) Passivo Circulante Financeiro
(=) Passivo Circulante

O passivo circulante financeiro é o conjunto de contas composto pelos empréstimos a pagar, financiamentos a pagar e duplicatas descontadas (na reclassificação do balanço, para efeitos de análise, deixam de ser retificadoras do ativo circulante e passam a ser do passivo circulante).

O passivo circulante operacional (ou passivo circulante cíclico) corresponde às obrigações da empresa oriundas das atividades operacionais, tais como salários a pagar, ICMS a recolher, duplicatas a pagar, provisão para o imposto de renda, entre outras.

A Necessidade de Capital de Giro ou Investimento Operacional em Giro ou Necessidade de Investimento em Giro (NCG) corresponde à diferença entre o ativo circulante operacional (ou cíclico) e o passivo circulante operacional (ou cíclico).

NCG = ACO – PCO

Hipóteses: Lembre que o passivo são as fontes de recursos e o ativo são as aplicações de recursos.

ACO > PCO a empresa não tem fontes de financiamento suficientes para financiar as

aplicações no ativo circulante operacional e, para isso, deverá utilizar o PCF ou o PNC.

ACO < PCO há excesso de fontes de financiamento operacionais sobre investimentos no ativo circulante operacional. Logo, os recursos excedentes podem ser utilizados nas disponibilidades ou em investimentos (por exemplo, podem ser aplicados no mercado financeiro ou utilizados para compra de um ativo não circulante imobilizado).

A empresa apresentará uma segurança financeira quando o capital circulante líquido (CCL = AC – PC) for maior que a necessidade de capital de giro (NCG). Nessa situação, a empresa possui recurso em excesso para fazer frente às necessidades de capital de giro. Não entendeu? Vejamos:

CCL = AC – PC (I)

AC = ACO + ACF (II)

PC = PCO + PCF (III)

Substituindo (II) e (III) em (I):

CCL = ACO + ACF – (PCO + PCF)

CCL = ACO – PCO + ACF – PCF

CCL = NCG + (ACF – PCF)

CCL – NCG = ACF – PCF

Portanto, quando o CCL for maior que o NCG, haverá um excesso do ativo circulante financeiro em relação ao passivo circulante financeiro.

Por outro lado, quando o CCL for menor que o NCG, haverá um excesso do passivo circulante financeiro em relação ao ativo circulante financeiro.

Exemplo: Considere os seguintes dados para a empresa J4M2.

Ativo Circulante	R$ 800,00
Ativo Não Circulante	R$ 2.000,00
Passivo Circulante	R$ 500,00
Passivo Não Circulante	R$ 300,00
Patrimônio Líquido	R$ 2.000,00

Suponha, ainda, que a empresa J4M2 registra vendas a prazo de R$ 500,00 por mês, com um prazo médio de recebimento das vendas de 45 dias (1,5 mês). Além disso, a referida empresa possui R$ 300,00 em compras a prazo.

CCL = AC – PC = 800 – 500 = 300

Pelo capital circulante líquido, diríamos que a empresa possui um excesso financeiro de R$ 300,00, ou seja, são recursos de longo prazo que financiam as contas circulantes.

Repare que a empresa possuirá um “investimento fixo” de R$ 750,00 em “Clientes ou Duplicatas a Receber”. Não entendeu? O cálculo seria:

"Investimento Fixo" em Duplicatas a Receber = R$ 500,00 x 1,5 mês = 750

Este investimento fixo em duplicatas a receber representa o ativo circulante operacional (ou cíclico) da empresa.

As compras a prazo (fornecedores), no valor de R$ 300,00, representam o passivo circulante operacional (ou cíclico) da empresa.

Portanto, teríamos:

Investimento Cíclico em Capital de Giro	750
(-) Financiamento Cíclico do Capital de Giro	(300)
Necessidade de Investimento em Capital de Giro (NCG)	450
(-) Recursos de Longo Prazo Aplicados no Capital de Giro (CCL)	(300)
Parcela da Necessidade de Investimento em Capital de Giro Financiada por Recursos de Curto Prazo	150

Nesse cenário, a empresa pode estar, por exemplo, financiando o seu estoque mínimo com empréstimos bancários de curto prazo ou com desconto de duplicatas, tendo que vista que o CCL é menor que o NCG e, consequentemente, o passivo circulante financeiro (PCF) será maior que o ativo circulante financeiro (ACF).

13.36. Saldo de Disponível ou Saldo de Tesouraria

O **Saldo de Disponível ou Saldo de Tesouraria (SD)** corresponde à diferença entre o ativo circulante financeiro e o passivo circulante financeiro, ou seja, indica a segurança financeira da empresa e sua capacidade de, com recursos internos, financiar o crescimento da atividade operacional.

SD = ACF – PCF = CCL – NCG

Onde,
ACF = Ativo Circulante Financeiro
PCF = Passivo Circulante Financeiro

SD > 0 a empresa não utiliza o passivo circulante financeiro para financiar o ativo circulante cíclico (ou operacional), que deve estar sendo financiado pelo próprio passivo circulante cíclico (ou operacional).

SD < 0 a empresa utiliza o passivo circulante financeiro para financiar o ativo circulante cíclico (ou operacional).

Exemplo: O estoque de mercadorias mínimo necessário para manter a empresa em funcionamento pode estar sendo financiado por um empréstimo bancário de curto prazo ou duplicatas descontadas.

13.37. Necessidade Total de Financiamento Permanente

A necessidade total de financiamento permanente mostra o montante mínimo de recursos de longo prazo (passivo não circulante + patrimônio líquido) que a empresa deve manter para lastrear seus investimentos em giro (necessidade de capital de giro) e no ativo não circulante:

Necessidade Total de Financiamento Permanente (NTFP) = NCG + ANC

Onde,
NCG = Necessidade de Capital de Giro
ANC = Ativo Não Circulante

Caso os recursos de longo prazo (passivo não circulante + patrimônio líquido) sejam maiores que a necessidade total de financiamento permanente (NTFP), esse excesso estará aumentando o saldo do disponível:

SD = Passivo Não Circulante + Patrimônio Líquido – NTFP

Caramba, professor, como você chegou nessa outra fórmula do SD? Repare:
SD = ACF – PCF (I)
NTFP = NCG + ANC (II)
NCG = ACO – PCO (III)
Substituindo (III) em (II):
NTFP = ACO – PCO + ANC (IV)

Pela Equação Fundamental do Patrimônio: Ativo = Passivo + PL
AC + ANC = PC + PNC + PL

Onde,
AC = Ativo Circulante
ANC = Ativo Não Circulante
PC = Passivo Circulante
PNC = Passivo Não Circulante
PL = Patrimônio Líquido

Sabemos que:
AC = ACO + ACF
PC = PCO + PCF

AC + ANC = PC + PNC + PL ACO + ACF + ANC = PCO + PCF + PNC + PL
ACO – PCO + ANC = PCF – ACF + PNC + PL (V)

Substituindo (V) em (IV):
NTFP = ACO – PCO + ANC NTFP = PCF – ACF + PNC + PL

$$ACF - PCF = PNC + PL - NTFP \quad (VI)$$

Substituindo (VI) em (I):

$SD = ACF - PCF$ $\mathbf{SD = PNC + PL - NTFP}$

Por outro lado, caso os recursos de longo prazo (passivo não circulante + patrimônio líquido) sejam menores que a necessidade total de financiamento permanente (NTFP), a empresa poderá passar por problemas financeiros, pois as aplicações de recursos (ativos) serão maiores que os recursos de longo prazo disponíveis no momento.

Ampliando o conceito de ativo circulante operacional, os ativos operacionais são utilizados pela empresa para a execução de suas atividades operacionais propriamente ditas, compreendendo a aplicação de recursos de caráter permanente na capacidade de produção instalada (equipamentos, máquinas e outros itens necessários) e no capital de giro.

Por outro lado, os ativos não operacionais são aqueles ativos que não estão ligados diretamente à execução das atividades operacionais da empresa. Ou seja, existem alguns ativos, como as aplicações financeiras e participações em outras empresas, que não se relacionam diretamente com a atividade operacional da empresa.

13.38. Efeito Tesoura

Primeiramente, vamos novamente destacar uma fórmula importante para o saldo de disponível (SD):

NCG = ACO – PCO (I)

SD = ACF – PCF (II)

Se fizermos (I) + (II):

NCG + SD = ACO + ACF – (PCO + PCF)

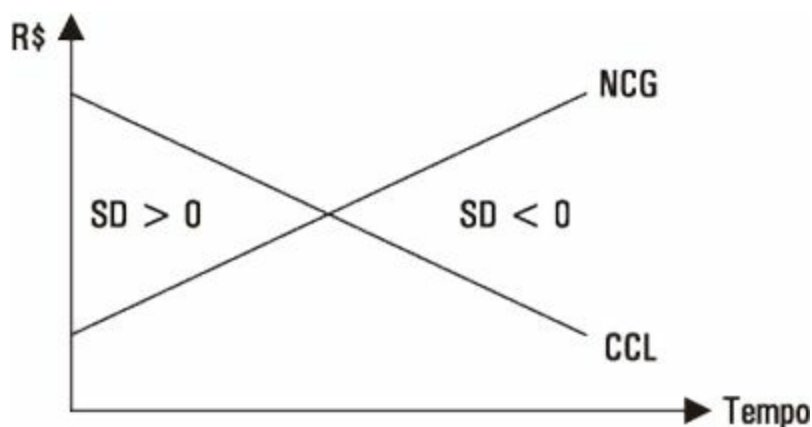
NCG + SD = AC – PC

NCG + SD = CCL

SD = CCL – NCG

O efeito tesoura ocorre quando uma empresa, por vários exercícios seguidos, possui um crescimento da necessidade de capital de giro (NCG) superior ao crescimento do capital circulante líquido (CCL), tendo em vista que a empresa terá, ao longo dos exercícios, um crescente saldo de disponível (SD) negativo.

Portanto, um saldo de disponível (SD) negativo caracteriza um efeito tesoura e indica que a empresa é incapaz de financiar seus investimentos operacionais em giro. Ou seja, a empresa necessitará de recursos de curto prazo, normalmente conseguidos por meio de empréstimos, com altas taxas de juros, para financiar suas atividades operacionais, pois o capital circulante líquido (CCL), que representa as fontes de recursos de longo prazo, não será suficiente.

Este fato pode ocorrer, por exemplo, quando uma empresa expande o nível de operações e vendas, sem o devido suporte de recursos para financiar o decorrente aumento da necessidade do capital de giro. Ou seja, houve uma expansão do nível operacional e de vendas acima da capacidade disponível de recursos, sem o devido suporte de recursos para financiar sua NCG.

Já caiu em prova!

(Especialista em Regulação-Economia-Antaq-2009-Cespe) Considere que a Transporte Marítimo S.A. tenha aumentado, de forma acentuada, suas vendas no decorrer de períodos sucessivos, conseguindo, assim, aumentar o seu capital de giro. Considere, ainda, que o autofinanciamento resultante dos lucros auferidos pela empresa não

tenha sido suficiente para cobrir os aumentos da necessidade de capital de giro, o que provocou um gradiente crescentemente negativo. Nessa situação é correto concluir que a empresa está enfrentando o efeito tesoura.

Considere que a Transporte Marítimo S.A. tenha aumentado, de forma acentua da, suas vendas no decorrer de períodos sucessivos, conseguindo, assim, aumentar o seu capital de giro. Considere, ainda, que o autofinanciamento resultante dos lucros auferidos pela empresa não tenha sido suficiente para cobrir os aumentos da necessidade de capital de giro, o que provocou um gradiente crescentemente negativo (ou seja, o NCG era menor que o CCL, mas cresceu de tal forma que ficou maior). Nessa situação é correto concluir que a empresa está enfrentando o efeito tesoura. O item está certo.

13.39. Equação de DuPont

A Equação de DuPont representa a análise da participação da lucratividade (margem) e da produtividade (giro) no retorno da entidade, de acordo com a seguinte fórmula:

Retorno = Margem x Giro
(Rentabilidade = Lucratividade x Produtividade)

<u>Equações de DuPont:</u>

1) Retorno do Capital Próprio (ROE) = Margem Líquida x Giro do PL
Onde,
Capital Próprio = Patrimônio Líquido
Margem Líquida = LLEx/VL
Giro do PL = VL/PLM

Retorno do Capital Próprio (ROE) = LLEx/VL x VL/PLM = LLEx/PLM
LLEx = Lucro Líquido do Exercício
VL = Vendas Líquidas
PL = Patrimônio Líquido Médio

2) Retorno do Ativo Total (ROI ou ROA)= Margem Líquida x Giro do Ativo
Onde,
Margem Líquida = LLEx/VL
Giro do Ativo = VL/Ativo Total Médio

Retorno do Ativo Total (ROI ou ROA) = LLEx/VL x VL/Ativo Total Médio = LLEx/Ativo Total Médio

3) Retorno do Ativo Operacional (ROAp) = Margem Operacional x Giro do Ativo Operacional
Onde,
Margem Operacional = Lucro Operacional/VL
Giro do Ativo Operacional = VL/Ativo Operacional Médio

Retorno do Ativo Operacional (ROAp) = Lucro Operacional/VL x VL/Ativo Operacional Médio = Lucro Operacional/Ativo Operacional Médio

Já caiu em prova!

(Analista de Controle Externo-Auditoria Governamental-TCU-2008-Cespe) Suponha que determinada empresa apresente os seguintes dados contábeis, expressos em reais.

passivo circulante	700
ativo circulante	500
exigível ao longo prazo	100
patrimônio líquido	200
receita bruta das vendas	2.000

lucro operacional líquido 1.500

Nessa situação, é correto concluir que O ROI (return on investment) pela equação de DuPont é de 25%.

passivo circulante	700
ativo circulante	500
exigível a longo prazo	100
patrimônio líquido	200
receita bruta das vendas	2.000
lucro operacional líquido	1.500

I) Como não há mais informação na questão, o Lucro Operacional Líquido será igual ao Lucro Líquido do Exercício (não há informação de tributação sobre lucros e nem de participações estatutárias).

LLEx = 1.500

II) Equação Fundamental do Patrimônio: Ativo = Passivo + PL

Passivo = PC + PNC = 700 + 100 = 800

PL = 200

Ativo = 800 + 200 = 1.000

III) Retorno do Ativo Total (ROI ou ROA) = LLEx/Ativo Total

ROI = 1.500/1.000 = 1,50, ou seja, há um retorno do investimento de **50%** (para cada R$ 1,00 investido na empresa – ativo, houve um retorno de R$ 1,50 – lucro). O item está errado.

13.40. Valor Econômico Adicionado – Lucro Residual (EVA)

Para entender o significado de EVA (Estimated Value Added), deve-se verificar, inicialmente, alguns conceitos básicos:

Criação de valor em finanças: ocorre quando são produzidos mercadorias ou serviços que possuem valor agregado, isto é, seu valor, após a produção, é maior que a soma dos recursos ou insumos utilizados na produção.

Agregação de valor: ocorre quando os clientes pagam à empresa por um produto ou serviço um valor superior à soma dos recursos ou insumos utilizados na produção.

Significado de valor para uma empresa: corresponde ao aumento do valor agregado, como, por exemplo, tornando os custos de produção mais baixos ou eliminando processos que não agregam valor.

EVA é o valor econômico adicionado, isto é, é uma ferramenta de medida de valor. O objetivo de todas as empresas deve ser a maximização dos lucros dos sócios ou acionistas, que são os detentores de capital.

Ou seja, o EVA pode ser definido como um indicador de desempenho financeiro ligado diretamente à produção de riqueza para os sócios ou acionistas. O EVA é um instrumento de grande importância para a tomada de decisão em relação à criação de valores para os sócios ou acionistas de uma empresa.

Por exemplo, se um acionista espera um retorno de 10% sobre o valor do capital investido, a empresa que gera um valor agregado de 10% estará provocando a equidade com o capital, gerando, deste modo, a riqueza esperada pelo acionista. Contudo, caso esta mesma empresa gere um valor agregado de 8%, ela estará consumindo valor para o acionista.

A criação de valor em uma empresa está, basicamente, relacionada à geração de caixa, ao custo de oportunidade e à comparação entre o resultado e o custo do capital empregado. O custo de oportunidade corresponde ao valor que o acionista ou sócio de uma empresa conseguiria caso em vez de aplicar o seu capital na empresa aplicasse em outro investimento (por exemplo: fundos de renda fixa).

A fórmula do EVA é dada por:

EVA = Resultado Operacional após o IR – Capital Empregado x Custo de Oportunidade

Resultado Operacional após o IR = NOPAT

EVA = NOPAT – Capital Empregado x Custo de Oportunidade

Já caiu em prova!

(Especialista em Regulação-Economia-Antaq-2009-Cespe) Considere que em determinada sociedade anônima, a mensuração do desempenho financeiro, por meio do cálculo do EVA *(economic value added)*, tenha indicado que a empresa está gerando lucros menores que os custos dos capitais empregados. Essa situação indica um EVA positivo, aumentando a riqueza dos seus sócios.

Considere que em determinada sociedade anônima, a mensuração do desempenho financeiro, por meio do cálculo do EVA (economic value added), tenha indicado que a empresa está gerando lucros menores que os custos dos capitais empregados. Essa situação indica um EVA **negativo**, **reduzindo** a riqueza dos seus sócios. O item está errado.

13.41. EBITDA (Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization)

É um indicador que mede o desempenho operacional da empresa, pois considera as receitas operacionais líquidas, menos os custos e despesas operacionais, exceto as depreciações e amortizações, isto é, corresponde ao lucro operacional somado às depreciações e às amortizações.

As receitas e despesas operacionais, para o cálculo do EBITDA, são aquelas que estão relacionadas à atividade fim da empresa, ou seja, receitas e despesas financeiras; e ganho ou perda de equivalência patrimonial, por exemplo, não são consideradas operacionais.

Para se chegar ao EBITDA de uma empresa ou empresas, é preciso utilizar a seguinte conta: **lucro bruto menos as despesas operacionais (despesas advindas da atividade da empresa), excluindo-se destas as depreciações e as amortizações.**

Dessa forma, é possível avaliar o lucro referente apenas ao negócio, descontando qualquer ganho financeiro (derivativos, aluguéis ou outras rendas que a empresa possa ter gerado no período).

O EBITDA (lucros antes dos juros, impostos, depreciação e amortização) é um indicador que mede o desempenho operacional da empresa, pois considera as receitas operacionais líquidas, menos os custos e despesas operacionais, exceto as depreciações e amortizações, isto é, corresponde ao lucro operacional somado às depreciações e às amortizações.

Assim, para efeito de avaliação do desempenho operacional, excluem-se o impacto das imobilizações (pela exclusão das depreciações e amortizações) e os efeitos da estrutura de capital (pela exclusão das despesas financeiras).

Portanto, também é possível fazer o caminho inverso, ou seja, apurar o EBITDA a partir do lucro operacional líquido (considerando-se somente as receitas e despesas operacionais) antes dos impostos, adicionando-se juros, depreciação e amortização.

Veja um exemplo para facilitar o entendimento:

DRE	2008
Receita Operacional Bruta	**974.655**
(-) Impostos sobre Vendas	(230.567)
Receita Operacional Líquida	**744.088**
(-) Custo dos Serviços Prestados	(489.680)
Lucro Bruto	**254.408**
(-) Depreciações	(30.680)
(-) Despesas Comerciais	(83.880)
(-) Despesas Administrativas	(43.674)
(-) Despesas com Devedores Duvidosos	(1.440)
(-) Despesas Financeiras	(3.557)
(+) Equivalência Patrimonial	27.381
Lucro Operacional Líquido	**118.558**

Lucro Operacional Líquido	118.558
(+) Despesas Financeiras	3.557
(-) Equivalência Patrimonial	(27.381)
(+) Depreciações	30.680
EBITDA	**125.414**

Já caiu em prova!

(Analista de Controle Externo-Auditoria Governamental-TCU-2008-Cespe) O EBITDA (*earning before interests, taxes, depreciation and amortization*) é um indicador de desempenho que não se restringe aos custos operacionais diretamente administráveis pela empresa, podendo ser apurado a partir do lucro operacional líquido antes dos impostos, adicionando-se juros, depreciação e amortização.

O item está certo, desde que entendamos que o lucro operacional líquido é formado apenas por receitas e despesas relacionadas à atividade fim da empresa.

13.42. Índice de Cobertura de Juros

O índice de cobertura de juros **relaciona o lucro operacional com as despesas financeiras** da empresa no período, e tem o objetivo de **identificar a capacidade de a empresa pagar suas despesas financeiras**. Este índice é muito utilizado por empresas especializadas em prestação de serviços de classificação, bancos, investidores e analistas.

Índice de Cobertura de Juros (ICJ) = LOL/DF

Onde,
LOL = Lucro Operacional Líquido (*);
DF = Despesas Financeiras.

(*) Lucro operacional líquido a ser utilizado é o resultado antes das despesas financeiras (essas despesas, portanto, devem ser somadas ao Lucro Operacional da DRE para se obter o valor a ser utilizado na fórmula).

Já caiu em prova!

(Ciências Contábeis–ANTAQ–2009–Cespe) Sabendo-se que o lucro operacional de uma empresa antes das despesas financeiras de juros e dos tributos sobre o resultado foi de R$ 4.570.000,00 e que as referidas despesas de juros atingiram R$ 190.000,00, conclui-se que, pelo índice de cobertura de juros, o lucro operacional cobre as despesas financeiras por 25 exercícios sociais.

ICJ = 4.570.000/190.000 = 24,05 (o lucro operacional cobre as despesas financeiras por, aproximadamente, 24 exercícios sociais). O item está errado.

13.43. Grau de Alavancagem Operacional

O grau de alavancagem operacional (GAO) é utilizado para mensuração da relação lucro-vendas.

$$GAO = \frac{\Delta LT/LT}{\Delta Q/Q}$$

Onde:

LT = Lucro Total

ΔLT/LT = Variação Percentual do Lucro Total

ΔQ/Q = Variação Percentual das Vendas.

GAO > 1: indica que a força aplicada para o aumento das vendas causa um acréscimo "GAO" vezes maior nos lucros da empresa e é dessa ideia que decorre o nome **alavancagem operacional**, em analogia com o princípio da alavanca.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário-Área Administrativa-Especialidade Contabilidade-CNJ-2013-Cespe) O grau de alavancagem operacional (GAO) é utilizado para mensuração da relação lucro-vendas. Portanto, é correto afirmar que a alavancagem ocorre quando o aumento percentual das vendas é maior que o crescimento percentual dos lucros.

Portanto, é correto afirmar que a alavancagem ocorre quando o aumento percentual das vendas é **menor** que o crescimento percentual dos lucros. O item está errado.

13.44. Importante para a Prova

Qualquer análise das demonstrações financeiras, para sem bem feita e ter utilidade, deverá ser comparada com, pelo menos, uma das alternativas a seguir enunciadas:

a) Série histórica da mesma empresa (temporal);

b) Padrões previamente estabelecidos pela administração da empresa;

c) Quocientes das empresas pertencentes ao mesmo ramo de atividade, médias, modas de tais quocientes (intraempresarial);

d) Certos parâmetros de interesse regional, nacional ou internacional.

Abaixo seguem as fórmulas mais comuns de aparecer em provas:

	Nome	Fórmula
1	Análise Vertical	AVn (Percentual de Participação) = (Valor do Elemento/Valor Total)
2	Análise Horizontal	AH em 20Xi = (Conta em análise em 20Xi)/(Conta em análise no Ano-Base)
3	Liquidez Corrente	LC = AC/PC
4	Liquidez Imediata	LI = DISP/PC
5	Liquidez Seca	LS = (AC – Estoques)/PC
6	Liquidez Geral	LG = (AC + ANC "RLP")/(PC + PNC "LP")
7	Margem de Garantia	MG = (Ativo Total)/(PC + PNC "LP")
8	Capital Circulante Líquido	CCL = AC – PC
9	Capital de Giro Próprio	CGP = PC – ANC "RLP" – ANC "Inv., Imob. e Intang."
10	Índice de Endividamento	IE = (PC + PNC "LP")/(AC + ANC) = Capital de Terceiros/Ativo Total IE = 1/Margem de Garantia ou Índice de Solvência IE = (PC + PNC Longo Prazo)/PL = Capital de Terceiros/Patrimônio Líquido = PCT
11	Imobilização do Patrimônio Líquido	IPL = ANC "Inv., Imob. e Intang."/PL
12	Imobilização do Capital de Longo Prazo	INC = ANC "Inv., Imob. e Intang."/(PNC + PL)
13	Participação de Capitais de Terceiros	PCT = (PC + PNC "LP")/PL Garantia de Capital de Terceiros (GCT) = 1/Participação de Capital de Terceiros
14	Composição do Endividamento	CE = PC/(PC + PNC "LP")
15	Lucro Líquido por Ação	LLA = Lucro Líquido do Exercício/Número Total de Ações
16	Valor Patrimonial por Ação	VPA = Patrimônio Líquido/ Número Total de Ações
17	Prazo de Retorno da Ação ou Índice Preço/Lucro ou Retorno do Capital Aplicado	PRE = Valor de Mercado da Ação/Lucro Líquido por Ação
18	Prazo de Retorno Financeiro da Ação	PRF = Valor de Mercado da Ação/Dividendo por Ação
19	Dividendo por Ação	DA = Dividendos Propostos/Total de Ações
20	*Payout*	*Payout* = Dividendos por Ação/Lucro por Ação
21	*Dividend Yeld* ou Retorno de Caixa	*Dividend Yeld* = Dividendo por Ação/Preço de Mercado da Ação = 1/PRF
22	Prazo de Retorno	Prazo de Retorno = Valor do Investimento/Valor do Fluxo de Caixa Esperado
23	Prazo de Retorno Descontado	Prazo de Retorno Descontado = Valor Atual do Investimento Líquido/Valor Atual das Entradas/Saídas de Caixa

24	Rentabilidade do Ativo ou Retorno sobre o Ativo ou Retorno dos Investimentos	ROI = LLEx/ATM ou LOL/ATM ROI = LLEx/ATM = LLEx/ROL * ROL/ATM = Margem Líquida x Giro do Ativo ROI = LOL/ATM = LOL/VL * VL/ATM = Margem Operacional x Giro do Ativo
25	Rentabilidade do Capital Próprio ou Retorno sobre o Patrimônio Líquido	ROE = LLEx/PLM
26	Rentabilidade Financeira	RF = LLEx/(Capital Social + Reservas)
27	Margem Bruta	MB = Lucro Bruto (LB)/ROL
28	Margem Líquida ou Lucratividade sobre Vendas	ML = LLEx/ROL
29	Margem Operacional	MOP = LOL/ROL
30	Giro do Ativo	GA = ROL/ATM
31	Prazo Médio de Rotação dos Estoques	PMRE = (Estoque Médio/CMV) x DP Giro (ou Rotação) de Estoques = CMV/Estoque Médio PMRE = DP/ Giro (ou Rotação) de Estoques
32	Prazo Médio de Recebimento das Vendas	PMRV = (Duplicatas a Receber Médio/Vendas a Prazo) x DP Giro (ou Rotação) das Duplicatas a Receber = Dias do Período/PMRV PMRV = DP/Giro das Duplicatas a Receber
33	Prazo Médio de Pagamento das Compras	PMPC = (Fornecedores Médio/Compras a Prazo) x DP Giro (ou Rotação) das Compras = Compras a Prazo/Fornecedores Médio PMPC = DP/Giro das Compras
34	Ciclo Operacional	Ciclo Operacional = PMRE + PMRV
35	Ciclo Financeiro	Ciclo Financeiro = PMRE + PMRV – PMPC
36	Grau de Alavancagem Financeira	Grau de Alavancagem Financeira GAF = (Rentabilidade do Capital Próprio com a utilização de Capitais de Terceiros)/ (Rentabilidade do Capital Próprio sem a utilização de Capitais de Terceiros) GAF = [(LLEx/PLM)]/[(LLEx + DF)/(ATM)] GAF > 1 alavancagem financeira favorável (positiva), pois a utilização de capitais de terceiros aumentou a rentabilidade do patrimônio líquido. GAF = 1 alavancagem financeira indiferente (nula), pois a utilização de capitais de terceiros não alterou a rentabilidade do patrimônio líquido. GAF < 1 alavancagem financeira desfavorável (negativa), pois a utilização de capitais de terceiros diminuiu a rentabilidade do patrimônio líquido.
37	Índice de Cobertura de Juros	ICJ = LOL/Despesas Financeiras
38	Nível de Desconto de Duplicatas	NDD = Duplicatas Descontadas/Duplicatas a Receber
39	Necessidade de Capital de Giro ou Investimento Operacional em Giro ou Necessidade de Investimento em Giro (NCG)	NCG = ACO – PCO
40	Saldo de Disponível ou Saldo de Tesouraria (SD)	SD = ACF – PCF SD = PNC + PL – NTFP SD = CCL – NCG
41	Necessidade Total de Financiamento Permanente (NTFP)	NTFP = NCG + ANC
42	Valor Econômico Adicionado (EVA)	EVA = Resultado Operacional após o IR – Capital Empregado x Custo de Oportunidade Resultado Operacional após o IR = NOPAT EVA = NOPAT – Capital Empregado x Custo de Oportunidade

AC = Ativo Circulante
PC = Passivo Circulante
ANC = Ativo Não Circulante
PNC = Passivo Não Circulante
PL = Patrimônio Líquido
DISP = Disponibilidades
ANC "RLP" = Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo
PNC "LP" = Passivo Não Circulante – Longo Prazo
ANC (Inv., Imob. e Intang.) = Ativo Não Circulante – Investimentos, Imobilizado e Intangível
PL = Patrimônio Líquido
LLEx = Lucro Líquido do Exercício
ATM = Ativo Total Médio
PLM = Patrimônio Líquido Médio
ROL = Receita Operacional Líquida (Receita Líquida de Vendas)
LOL = Lucro Operacional Líquido
C = Compras Líquidas

Efeito Tesoura: ocorre quando uma empresa, por vários exercícios seguidos, possui um crescimento da necessidade de capital em giro (NCG) superior ao crescimento do capital circulante líquido (CCL), tendo em vista que a empresa terá, ao longo dos exercícios, um crescente saldo de disponível (SD) negativo.

EBITDA

Para se chegar ao EBITDA de uma empresa ou empresas, é preciso utilizar a seguinte conta: lucro bruto menos as despesas operacionais (despesas advindas da atividade da empresa), excluindo-se destas as depreciações e as amortizações. Dessa forma, é possível avaliar o lucro referente apenas ao negócio, descontando qualquer ganho financeiro (derivativos, aluguéis ou outras rendas que a empresa possa ter gerado no período).

O EBITDA (lucros antes dos juros, impostos, depreciação e amortização) é um indicador que mede o desempenho operacional da empresa, pois considera as receitas operacionais líquidas, menos os custos e despesas operacionais, exceto as depreciações e amortizações, isto é, corresponde ao lucro operacional somado às depreciações e às amortizações.

Portanto, também é possível fazer o caminho inverso, ou seja, apurar o EBITDA a partir do lucro operacional líquido (considerando-se somente as receitas e despesas operacionais) antes dos impostos, adicionando-se juros, depreciação e amortização.

Equação de *DuPont:* representa a análise da participação da lucratividade (margem) e da produtividade (giro) no retorno da entidade, de acordo com a seguinte fórmula:

Retorno = Margem x Giro
(Rentabilidade = Lucratividade x Produtividade)

Equações de DuPont:

1) Retorno do Capital Próprio (ROE) = Margem Líquida x Giro do PL
   Onde,
   Margem Líquida = LLEx/VL
   Giro do PL = VL/PLM
   Retorno do Capital Próprio (ROE) = LLEx/VL x VL/PLM = LLEx/PLM
2) Retorno do Ativo Total (ROI ou ROA)= Margem Líquida x Giro do Ativo
   Onde,
   Margem Líquida = LLEx/VL
   Giro do Ativo = VL/Ativo Total Médio
   Retorno do Ativo Total (ROI ou ROA) = LLEx/VL x VL/Ativo Total Médio = LLEx/Ativo Total Médio

3) Retorno do Ativo Operacional (ROAp) = Margem Operacional x Giro do Ativo Operacional
   Onde,
   Margem Operacional = Lucro Operacional/VL
   Giro do Ativo Operacional = VL/Ativo Operacional Médio
   Retorno do Ativo Operacional (ROAp) = Lucro Operacional/VL x VL/Ativo Operacional Médio = Lucro Operacional/Ativo Operacional Médio

Capítulo 14
Demonstrações Consolidadas

14.1. Introdução

Demonstrações Contábeis Consolidadas são aquelas resultantes da **agregação das demonstrações contábeis**, estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, de **duas ou mais entidades, das quais uma tem o controle direto ou indireto sobre a(s) outra(s).**

As demonstrações contábeis consolidadas abrangem entidades independentes com patrimônios autônomos, não surgindo, pela consolidação, nova entidade, mas tão somente uma unidade de natureza econômico-contábil, segundo o que estabelece o parágrafo único do art. 4º da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, tendo por objetivo apresentar a posição patrimonial e financeira, os resultados das operações e as origens e aplicações de recursos do conjunto, sem restringir-se a limitações legais e à personalidade jurídica das entidades envolvidas.

Entende-se por unidade de natureza econômico-contábil o patrimônio, sem personalidade jurídica própria, resultante da agregação de patrimônios autônomos pertencentes a duas ou mais entidades.

As demonstrações contábeis consolidadas compreendem o balanço patrimonial consolidado e a demonstração consolidada do resultado do exercício, complementados por notas explicativas e outros quadros analíticos necessários ao esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados consolidados.

O objetivo das demonstrações consolidadas é apresentar os resultados das operações e a posição patrimonial-financeira da sociedade controladora e das suas controladas, como se o grupo fosse uma única empresa.

As demonstrações contábeis consolidadas não substituem as demonstrações das sociedades envolvidas na consolidação.

14.2. Obrigatoriedade

De acordo com o art. 249 da Lei das S.A., a companhia **aberta** que tiver **mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas** deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas.

Para a determinação deste percentual de 30%, considera-se investimento a soma algébrica dos seguintes valores:

– Valor da participação societária avaliado pelo método da equivalência patrimonial;
– Ágio ou deságio na aquisição do investimento; e
– Provisão para perdas prováveis na sua alienação.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação, e:

a) determinar a inclusão de sociedades que, embora não controladas, sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia;
b) autorizar, em casos especiais, a exclusão de uma ou mais sociedades controladas.

Repare que a Lei das S.A. ainda prevê mais duas hipóteses. É possível incluir sociedades que não sejam controladas (por exemplo, coligadas) nas demonstrações consolidadas, desde que sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia.

De acordo com o art. 21 da Instrução CVM nº 247/96, todas as sociedades abertas que possuírem investimentos em sociedades controladas deverão efetuar a consolidação das demonstrações contábeis, independentemente do percentual que estes investimentos representarem em relação ao patrimônio líquido da controladora.

Vejamos:

Ao fim de cada exercício social, demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas por:

I – companhia aberta que possuir investimento em sociedades controladas, incluindo as sociedades controladas em conjunto; e
II – sociedade de comando de grupo de sociedades que inclua companhia aberta.

Há algumas situações em que a controladora pode deixar de apresentar as demonstrações consolidadas. São elas, se permitido legalmente:

– a controladora também é uma controlada (integral ou parcial) de outra entidade, a qual, em conjunto com os demais proprietários, incluindo aqueles sem direito a voto, foram consultados e não fizeram objeção quanto à não apresentação das demonstrações contábeis consolidadas pela controladora;
– os instrumentos de dívida ou patrimoniais da controladora não são negociados publicamente (bolsas de valores domésticas ou estrangeiras ou mercado de balcão,

incluindo mercados locais e regionais);

- a controladora não arquivou e não está em processo de arquivamento de suas demonstrações contábeis na Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão regulador, visando à distribuição pública de qualquer tipo ou classe de instrumento no mercado; e
- a controladora final (ou qualquer controladora intermediária) da controladora disponibiliza ao público suas demonstrações contábeis consolidadas em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos do CPC.

14.3. Normas sobre Consolidação

A consolidação é o processo de agregar saldos de contas e/ou de grupos de contas da mesma natureza, de eliminar saldos de transações e de participações entre entidades que formam a unidade de natureza econômico-contábil e de segregar as participações de não controladores, quando for o caso.

A controladora deve consolidar as demonstrações contábeis de entidade controlada a partir da data em que assume seu controle, individual ou em conjunto.

Os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade de natureza econômico-contábil.

Quando o controle for exercido de forma conjunta, os saldos das contas devem ser agregados às demonstrações contábeis consolidadas de cada controladora, na proporção da participação destas no capital social da controlada.

No caso de uma das entidades controladoras passar a exercer direta ou indiretamente o controle da entidade sob controle conjunto, a controladora final deve passar a consolidar integralmente os elementos do patrimônio da controlada.

As entidades que formam a unidade de natureza econômico-contábil devem segregar, em contas específicas, as transações realizadas entre si.

As demonstrações contábeis das entidades controladas, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data ou até no máximo 60 (sessenta) dias antes da data das demonstrações contábeis da controladora.

Quando demonstrações contábeis com datas diferentes são consolidadas, devem ser efetuados ajustes que reflitam os efeitos de eventos relevantes nas entidades, que ocorrerem entre aquelas datas e a data-base das demonstrações contábeis da unidade de natureza econômico-contábil.

Quando o percentual de participação da controladora no capital da controlada variar durante o exercício, os resultados devem ser incluídos proporcionalmente às percentagens de participação, período por período.

Das demonstrações contábeis consolidadas são eliminados:

- **os valores dos investimentos da controladora em cada controlada e o correspondente valor no patrimônio líquido da controlada (participações de uma sociedade em outra);**
- **os saldos de quaisquer contas decorrentes de transações entre as entidades incluídas na consolidação;**
- **as parcelas dos resultados do exercício, do patrimônio líquido e do custo de ativos de qualquer natureza, que corresponderem a resultados ainda não realizados de negócios entre as entidades, exceto quando representarem perdas permanentes.**

Os resultados ainda não realizados, provenientes de negócios entre as entidades que formam a unidade de natureza econômico-contábil, somente se consideram realizados

quando se originarem de negócios efetivos com terceiros.

Para facilitar o entendimento, basta pensar que o "grupo consolidado" (controladora + controladas) é uma única empresa. Nessa situação, qualquer transação que seja realizada com terceiros, que não pertençam ao grupo, constará na demonstração consolidada.

Por outro lado, qualquer transação "interna" da "única empresa" (controladora + controladas) será descartada na demonstração consolidada.

No processo de consolidação das demonstrações contábeis, não é possível compensar quaisquer ativos ou passivos, pela dedução de outros passivos ou ativos, a não ser que exista um direito de compensação, e este represente a expectativa quanto à realização do ativo e à liquidação do passivo.

Os impostos e contribuições relacionados às transações entre as entidades que formam a unidade de natureza econômico-contábil devem ser reconhecidos na mesma proporção dos resultados ainda não realizados, e classificados no ativo ou no passivo, a curto ou a longo prazo, como tributos diferidos.

Os resultados de entidade controlada devem ser incluídos nas demonstrações contábeis consolidadas:

a) a partir da data da aquisição da participação;
b) até a data da sua baixa.

As demonstrações contábeis de todas as entidades controladas, no País ou no exterior, incluindo filial, agência, sucursal, dependências ou escritório de representação, devem ser consolidadas sempre que os respectivos ativos e passivos não estejam incluídos na contabilidade da controladora por força de normatização específica.

Devem ser excluídas, das demonstrações contábeis consolidadas, as entidades controladas que se encontrem nas seguintes condições:

- **com efetivas e claras evidências de perda de continuidade e cujo patrimônio seja avaliado, ou não, a valores de liquidação; ou**
- **cuja venda por parte da controladora, em futuro próximo, tenha efetiva e clara evidência de realização devidamente formalizada.**

No balanço patrimonial consolidado, o valor contábil do investimento, na entidade controlada excluída da consolidação, deve ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial.

Sempre que houver efeito relevante em razão de exclusão da entidade controlada, as demonstrações contábeis consolidadas devem ser ajustadas para fins de comparação.

A falta de semelhança das operações da entidade controlada com as da entidade controladora não gera sua exclusão das demonstrações contábeis consolidadas.

O montante correspondente ao ágio ou deságio, proveniente da aquisição ou subscrição de capital de entidade controlada, quando decorrente da diferença entre o valor de

mercado de parte ou de todos os bens do ativo da controlada e o respectivo valor contábil, deve ser apresentado como adição ou retificação da conta utilizada pela entidade controlada, para registro do ativo especificado.

O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro, representado pela diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos da controlada, deve ser apresentado:

a) em conta destacada no ativo não circulante intangível, em caso de ágio;

b) em conta específica de passivo não circulante, em caso de deságio.

O valor correspondente à provisão para perdas constituídas na entidade controladora deve ser deduzido do saldo da conta da entidade controlada que tenha dado origem à constituição da provisão, ou apresentado como passivo exigível, quando representar expectativa de conversão em exigibilidade.

Já caiu em prova!

(Auditor-Fiscal da Receita Estadual-Sefaz/SC-2010-Fepese) A empresa Amazonas (controladora) detém 75% do capital total da empresa Acre (controlada) e avalia esses investimentos pelo MEP – Método da equivalência patrimonial. O patrimônio líquido da empresa Acre era de R$ 265.000,00 e o da empresa Amazonas era de R$ 365.000,00, em 31/12/2009. A empresa Amazonas havia vendido, durante o ano de 2009, R$ 15.000,00 em mercadorias para a empresa Acre, com uma margem de lucro de 30% sobre o preço de venda. No final de 2009, havia ainda 50% de mercadorias adquiridas da Amazonas, no estoque na empresa Acre. Qual o valor da participação dos acionistas não controladores no balanço consolidado em 31/12/2009?

a) ( ) R$ 64.000,00.
b) ( ) R$ 66.250,00.
c) ( ) R$ 86.750,00.
d) ( ) R$ 87.875,00.
e) ( ) R$ 91.250,00.

Amazonas (controladora)

– Detém 75% do capital total da empresa Acre (controlada). Portanto, os acionistas não controladores terão 25% (100% – 75%) da Acre.

– Avalia esses investimentos pelo MEP – Método da equivalência patrimonial.

31/12/2009:

Patrimônio Líquido (Acre) = R$ 265.000,00

Patrimônio Líquido (Amazonas) = R$ 365.000,00

Acionistas Não Controladores = 25% x PL da Acre

Acionistas Não Controladores = 25% x 265.000 = 66.250

A alternativa “b” é a correta.

Já caiu em prova!

(Auditor-Fiscal da Receita Estadual-Sefaz/SC-2010-Fepese) Quanto às relações comerciais entre a controladora e a controlada, pode-se afirmar:

a) ( ) Os lucros não realizados decorrentes das vendas da controlada para a controladora são excluídos apenas na consolidação.

b) (   ) Os lucros não realizados decorrentes das vendas da controladora para a controlada são excluídos apenas na consolidação.

c) (   ) Os lucros não realizados decorrentes das vendas da controladora para a controlada e da controlada para a controladora são excluídos quando da aplicação do método da equivalência patrimonial.

d) (   ) Os lucros não realizados decorrentes das vendas da controladora para a controlada são excluídos apenas quando da aplicação do método da equivalência patrimonial.

e) (   ) De acordo com a lei nº 11.638, os lucros não realizados, tanto decorrentes das vendas da controladora para a controlada, quanto da controlada para a controladora, não são mais excluídos.

Os lucros não realizados decorrentes das vendas da controladora para a controlada são excluídos apenas na consolidação. A alternativa "b" é a correta.

14.4. Participação de Não Controladores

A participação de não controladores é a parcela do capital, reservas e resultados pertencentes a acionistas ou sócios minoritários.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 36 (R2) – Demonstrações Consolidadas, **uma controladora deve apresentar as participações de não controladores no balanço patrimonial consolidado, dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos proprietários da controladora.**

Contudo, de acordo com art. 25 da Instrução CVM nº 247/96, a participação dos acionistas não controladores, no patrimônio líquido das sociedades controladas, deverá ser destacada em grupo isolado, no balanço patrimonial consolidado, **imediatamente antes do patrimônio líquido.**

Ou seja, há uma divergência entre a Instrução CVM nº 247/96 e o Pronunciamento Técnico CPC 36 (R2).

14.5. Exemplos de Consolidação

14.5.1. Exemplos Gerais

Exemplo 1: Em 02/01/2009, a Cia. Investidora adquire 100% das ações da Cia. Investida por R$ 600.000,00. Supondo os dados abaixo, monte o balanço consolidado.

Ajuste: Eliminação do investimento da Investidora em 100% do PL da Investida

Balanços Patrimoniais em 02/01/2009

Contas	Investidora	Investida	Ajustes		Balanço Consolidado
			Débito	Crédito	
Ativo Circulante	1.640.000	240.000			**1.880.000**
Investimentos					
Na Investida	600.000	0		600.000(1)	**0**
Em outras	140.000	60.000			**200.000**
Imobilizado	440.000	360.000			**800.000**
Total do Ativo	**2.820**	**660.000**		**600.000**	**2.880.000**
Passivo	700.000	60.000			**760.000**
Patrimônio Líquido					
Capital	1.600.000	400.000	400.000(1)		**1.600.000**
Reservas	520.000	200.000	200.000(1)		**520.000**
Total do Passivo	**2.820**	**660.000**	**600.000**	**600.000**	**2.880.000**

Exemplo 2: Considerando o exemplo 1, ainda em 02/01/2009, a Cia. Investidora adquire 70% da Cia. Investida 2, por R$ 210.000,00. O patrimônio líquido da Investida 2 é de R$ 300.000,00. Monte o balanço consolidado.

Ajustes:

– Eliminação do investimento da Investidora em 100% do PL da Investida.

– Eliminação do investimento da Investidora em 70% do PL da Investida 2 = 70% x 300.000 = R$ 210.000,00

– Eliminação da participação dos minoritários (30% do PL da Investida 2) = 30% x 300.000 = R$ 90.000,00

Contas	Investidora	Investida	Investida 2	Ajustes		Balanço Consolidado
				Débito	Crédito	
Ativo Circulante	1.430.000	240.000	380.000			**2.050.000**
Investimentos						
Na Investida	600.000	0	0		600.000(1)	**0**
Na Investida 2	210.000	0	0		210.000(2)	**0**
Em outras	140.000	60.000	0			**200.000**
Imobilizado	440.000	360.000	220.000			**1.020.000**
Total do Ativo	**2.820**	**660.000**	**600.000**		**600.000**	**3.270.000**
Passivo	700.000	60.000	300.000			**1.060.000**
Patrimônio Líquido						
Capital	1.600.000	400.000	120.000	400.000(1) 84.000(2) 36.000(3)		**1.600.000**
Participação de Acionistas Não Controladores					90.000(3)	**90.000**
Reservas	520.000	200.000	180.000	200.000(1) 126.000(2) 54.000(3)		**520.000**
Total do Passivo	**2.820**	**660.000**		**600.000**	**600.000**	**2.880.000**

14.5.2. Lucros nos Estoques

Os lucros nos estoques correspondem a resultados ainda não realizados, de negócios entre as empresas envolvidas na consolidação. Logo, devem ser eliminados do balanço consolidado.

Lançamentos:
Débito: Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)
Crédito: Mercadorias (Ativo Circulante)

Além disso, no momento da consolidação de balanços, deve ser eliminado o lucro da empresa que forneceu os bens (vendedora) e que faz parte do custo das mercadorias vendidas.
Lançamento:
Débito: Receita de Vendas
Crédito: Custos das Vendas (neste lançamento, o total do débito será maior que o total do crédito, pois houve lucro na transação).

Exemplo: Considere os dados abaixo:
1. Balanços patrimoniais, em 31/12/2009, da Investidora e da Investida:

Contas	Investidora	Investida
Ativo		
Caixa	5.000	2.500
Contas a Receber	10.000	0
Clientes	0	15.000
Mercadorias	20.000	12.500
Participações Societárias	32.500	0
Terrenos	20.500	15.000
Móveis	12.000	6.000
Máquinas	0	24.000
Total	**100.000**	**75.000**
Passivo		
Fornecedores	15.000	7.500
Impostos a Recolher	25.000	0
Contas a Pagar	0	10.000
Empréstimo	0	15.000
Capital Social	40.000	30.000
Lucros Acumulados	20.000	12.500
Total	**100.000**	**75.000**

Efetuar os lançamentos dos ajustes abaixo indicados, necessários à consolidação de balanços em 31/12/2009.

Informações Adicionais:

1) A Investidora detém 100% do capital da investida e o investimento é avaliado pelo método de equivalência patrimonial;
2) A Investida tem a pagar para a Investidora a importância de R$ 10.000,00, registrada em

contas a pagar.

3) Toda a produção da investida se destina à venda pela investidora, que somente adquire produtos da controlada e sempre pelo dobro do custo de produção.

Ajustes

1. A Investida tem a pagar à Investidora a importância de R$ 10.000,00, registrada em contas a pagar.

Débito: Contas a Pagar (Investida) 10.000
Crédito: Contas a Receber (Investidora) 10.000

2. Toda a produção da investida se destina à venda pela investidora, que somente adquire produtos da controlada e sempre pelo dobro do custo de produção.

2.1. A investidora só compra da investida, que, por sua vez, só vende para a investidora.

Débito: Fornecedores (Investidora) 15.000
Crédito: Clientes (Investida) 15.000

2.2. A investida vende mercadorias para a investidora pelo dobro do preço de custo. Logo, tanto no estoque de mercadorias da investidora como no Patrimônio Líquido da investida existe R$ 10.000,00 (metade do estoque da mercadoria) de lucros ainda não realizados.

Débito: Lucros Acumulados (Investida) 10.000
Crédito: Mercadorias (Investidora) 10.000 (50% x 20.000)

(*) Este lucro só será realizado quando da venda, pela investidora, do restante do estoque para terceiros.

O lançamento somente na controlada, para não reconhecer o lucro não realizado na transação com a investidora, seria:

Débito: Lucros Não Realizados (Conta de Resultado) 10.000
Crédito: Lucros a Apropriar (Passivo Não Circulante) 10.000

2.3. A investidora detém 100% do capital da investida e o investimento é avaliado pelo método de equivalência patrimonial. Observe que o PL da Investida é de R$ 42.500,00 (Capital Social + Lucros Acumulados), mas R$ 10.000,00 foram retirados em virtude de lucros não realizados nas transações entre as companhias. Logo, a avaliação da participação societária totalizou R$ 32.500,00 na investidora.

Débito: Capital Social (Investida) 30.000
Débito: Lucros Acumulados (Investida) 2.500
Crédito: Participações Societárias (Investidora) 32.500

Balanço Consolidado

Contas	Investidora	Investida	Ajustes Débito	Ajustes Crédito	Balanço Consolidado
Ativo					
Caixa	5.000	2.500		10.000(1)	7.500
Contas a Receber	10.000	0		15.000(2.1)	0
Clientes	0	15.000		10.000(2.2)	0
Mercadorias	20.000	12.500		32.500(3)	22.500
Participações Societárias	32.500	0			0
Terrenos	20.500	15.000			35.500
Móveis	12.000	6.000			18.000
Máquinas	0	24.000			24.000
Total	**100.000**	**75.000**		**67.500**	**107.500**
Passivo					
Fornecedores	15.000	7.500	15.000(2.1)		7.500
Impostos a Recolher	25.000	0			25.000
Contas a Pagar	0	10.000	10.000(1)		0
Empréstimo	0	15.000			15.000
Capital Social	40.000	30.000	30.000(3)		40.000
Lucros Acumulados	20.000	12.500	10.000(2.2) 2.500(3)		20.000
Total	**100.000**	**75.000**	**67.500**		**107.500**

Exemplo: Considere os dados abaixo:

1. Balanços patrimoniais, em 31/12/2009, da Investidora e da Investida:

Contas	Controladora	Controlada
Ativo		
Disponível	320	0
Estoques	0	400
Investimento	400	0
Imobilizado (Terreno)	280	0
Total	**1.000**	**400**
Passivo		
Patrimônio Líquido		
Capital Social	1.000	400
Total	**1.000**	**400**

A controladora detém 100% do capital da controlada. No decorrer do exercício, ocorreram apenas as seguintes transações:

1) A Controlada vende metade de seus estoques para a Controladora, por R$ 250,00, à vista.
2) A Controladora vende, à vista, para terceiros, por R$ 220,00, 60% do estoque adquirido da Controlada.

2. Demonstrações do Resultado do Exercício, no final do exercício:

	Controladora	Controlada
Vendas	220	250
(-) CMV	(150)	(200)
(=) Lucro Bruto	70	50
(+) Resultado da Equivalência	30	0
(=) Lucro Líquido	100	50

Notas:

I – CMV da Controladora = 60% x R$ 250,00 = R$ 150,00

II – CMV da Controlada = 50% x R$ 400,00 = R$ 200,00

3. Balanço Patrimonial no final do exercício:

Contas	Controladora	Controlada
Ativo		
Disponível	290	250
Estoques	100	200
Investimento	430	0
Imobilizado (Terreno)	280	0
Total	**1.100**	**450**
Passivo		
Patrimônio Líquido		
Capital Social	1.000	400
Lucros Acumulados	100	50
Total	**1.100**	**450**

Notas:

I – Disponível da Controladora:

Saldo Inicial	320,00
(-) Compras da Controlada	(250,00)
(+) Vendas a Terceiros	220,00
Saldo Final	290,00

II – Disponível da Controlada = R$ 250,00 (venda à vista para a Controladora)

III – Estoques da Controladora = 40% x R$ 250,00 = R$ 100,00

IV – Estoques da Controlada = 50% x R$ 400,00 = R$ 200,00

V – Resultado da Equivalência Patrimonial da Controladora:

PL da Controlada ao final do exercício	450,00
(-) Lucros Não Realizados na Controlada = 40% x 50	(20,00)
Valor da Equivalência	430,00
(-) Valor Registrado na Controladora	(400,00)
Resultado Positivo na Equivalência	30,00

VI – Investimento na Controlada (Controladora) = R$ 430,00

Ajustes:

1. Nos estoques da controladora, há um lucro não realizado de R$ 20,00 (40% de R$ 50,00 dos estoques ainda não vendidos). O lucro deve ser excluído na consolidação.
2. A controlada obteve uma margem de lucro de 20% sobre o preço de venda para a controladora = Lucro Bruto/Receita de Vendas = 50/250 = 20%.
3. No CMV da controladora (R$ 150,00), há uma parcela correspondente ao lucro interno da controlada na venda para a controladora, que é de 20% x R$ 150,00 = R$ 30,00. Este valor deve ser excluído da consolidação. Também devem ser excluídos a

Receita de Vendas (R$ 250,00) e o CMV da controlada (R$ 200,00).

4. O ganho de equivalência patrimonial da controladora deve ser excluído da consolidação.

Balanço Consolidado

Contas	Controladora	Controlada	Ajustes Débito	Ajustes Crédito	Balanço Consolidado
Ativo Disponível Estoques Investimento Imobilizado (Terreno)	290 100 430 280	250 200 0 0		20 (1) 430(2)	540 280 0 280
Total	**1.100**	**450**		**450**	**1.100**
Passivo Patrimônio Líquido Capital Social Lucros Acumulados	1.000 100	400 50	400(2) 20(1) 30(2)		1.000 100
Total	**1.100**	**450**	**450**		**1.100**

Demonstração do Resultado do Exercício Consolidada

	Controladora	Controlada	Ajustes Débito	Ajustes Crédito	DRE Consolidada
Vendas (-) CMV (=) Lucro Bruto (+) Resultado da Equivalência (=) Lucro Líquido	220 (150) 70 30 100	250 (200) 50 0 50	250(3) 30(4)	230(3)	220 (120) 100 0 100

Pontos Importantes:

I – O CMV da DRE consolidada corresponde, efetivamente, ao CMV para o grupo de companhias, visto que a controlada comprou R$ 200,00 em mercadorias e a controladora vendeu 60% deste total, ou seja, 60% x R$ 200,00 = R$ 120,00.

II – No lançamento (3), o total do débito (R$ 250,00) é maior que o total do crédito (R$ 230,00) e a diferença corresponde aos lucros nos estoques que já foram excluídos no lançamento (1).

III – Decomposição do Lucro Consolidado:

Vendas a Terceiros	220
(-) CMV compradas de Terceiros	(120)
Lucro nas Transações com Terceiros	100

14.5.3. Lucros nos Ativos Não Circulantes

Os lucros contidos no ativo não circulante que corresponderem a resultados, ainda não realizados, entre as empresas envolvidas na consolidação.

14.5.3.1. Participações Permanentes Avaliadas pelo MEP

Exemplo: A Controladora "A", em 2006, vende a participação que detém na Cia. "B" para a Controlada "C", por R$ 2.000.000,00 (valor justo). Obtém, na transação, um ganho de R$ 400.000,00, uma vez que o investimento está registrado em sua contabilidade pelo valor da equivalência patrimonial de R$ 1.600.000,00 (valor contábil).

A – Lançamento na Controlada "C":
Débito: Investimentos Permanentes – Cia "B"
Valor Contábil 1.600.000
Mais-Valia 400.000 2.000.000
Crédito: Caixa (Ativo Circulante) 2.000.000

B – Lançamento na Controladora "A":
Débito: Caixa (Ativo Circulante) 2.000.000
Crédito: Investimentos Permanentes – Cia "B" 1.600.000
Crédito: Outras Receitas – Lucro 400.000

Ajuste a ser efetuado por ocasião da consolidação de balanços:
Débito: Outras Receitas – Lucro 400.000
Crédito: Investimentos Permanentes – Cia "B" – Mais-Valia 400.000

14.5.3.2. Participações Permanentes Avaliadas pelo Custo de Aquisição

Exemplo: A Controladora "A", em 2006, vende a participação que detém na Cia. "B" para a Controlada "C", por R$ 2.000.000,00. Obtém, na transação, um lucro não operacional de R$ 400.000,00, uma vez que o investimento está registrado em sua contabilidade pelo valor da equivalência patrimonial de R$ 1.600.000,00. Considere que a participação será avaliada pelo custo de aquisição.

A – Lançamento na Controlada "C":
Débito: Investimentos Permanentes – Cia. "B" 2.000.000
Crédito: Caixa (Ativo Circulante) 2.000.000

B – Lançamento na Controladora "A":
Débito: Caixa (Ativo Circulante) 2.000.000
Crédito: Investimentos Permanentes – Cia. "B" 1.600.000
Crédito: Outras Receitas – Lucro 400.000

Ajuste a ser efetuado por ocasião da consolidação de balanços:
Débito: Outras Receitas – Lucro 400.000
Crédito: Investimentos Permanentes – Cia. "B" 400.000

14.5.3.3. Consolidação em Exercícios Posteriores ao da Alienação da Participação Societária

Nas consolidações a serem realizadas em exercícios posteriores àquele em que ocorreu a

alienação, o ajuste deverá ser debitado na conta "Lucros Acumulados".

Exemplo: A Controladora "A", em 2006, vende a participação que detém na Cia. "B" para a Controlada "C", por R$ 2.000.000,00. Obtém, na transação, um lucro não operacional de R$ 400.000,00, uma vez que o investimento está registrado em sua contabilidade pelo valor da equivalência patrimonial de R$ 1.600.000,00. Caso o balanço consolidado só fosse feito em exercício posterior, teríamos:

Ajuste a ser efetuado por ocasião da consolidação de balanços:

Débito: Lucros Acumulados	400.000	
Crédito: Investimentos Permanentes – Cia. "B" – Mais-Valia		400.000

14.5.3.4. Lucros nas Vendas de Ativos Imobilizados

Exemplo: A Controladora "A" vende uma máquina, em 10/01/2009, para a Controlada "B", por R$ 1.800.000,00. Dados:

Máquinas = R$ 1.500.000,00
Depreciação Acumulada = R$ 300.000,00
Vida Útil Estimada = 10 anos

Valor Contábil da Máquina = 1.500.000 – 300.000 = 1.200.000
Lucro na Alienação = 1.800.000 – 1.200.000 = 600.000

Ajustes: é necessário eliminar o ganho de capital obtido pela controladora "A" (R$ 600.000,00) e o encargo de depreciação a maior, incorrido pela controlada, pelo fato de ter pago um valor maior que o custo contábil da controladora.

Se a máquina tivesse sido adquirida pela controlada pelo preço de custo de R$ 1.200.000,00, no balanço consolidado teríamos:

Valor da Máquina	1.200.000	
(-) Depreciação em 2009	(120.000)	10% x 1.200.000
Valor Contábil	1.080.000	

Como a controlada pagou R$ 1.800.000,00, caso não houvesse ajuste, teríamos:

Valor da Máquina	1.800.000	
(-) Depreciação em 2009	(180.000)	10% x 1.800.000
Valor Contábil	1.620.000	

A diferença de R$ 540.000,00 (R$ 1.620.000,00 – R$ 1.080.000,00) corresponde a:

Ganho na Alienação	600.000	
(-) Depreciação a maior	(60.000)	180.000 – 120.000
Diferença 540.000		

O ajuste do balanço consolidado é realizado da seguinte forma:

Débito: Lucros Acumulados 540.000
Débito: Depreciação Acumulada 60.000
Crédito: Máquinas 600.000

Na DRE consolidada, deve-se excluir o ganho na alienação de R$ 600.000,00 e a despesa de depreciação a maior de R$ 60.000,00.

14.6. Importante para a Prova

Demonstrações Contábeis Consolidadas são aquelas resultantes da **agregação das demonstrações contábeis**, estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, de **duas ou mais entidades, das quais uma tem o controle direto ou indireto sobre a(s) outra(s).**

Lei das S.A.:

– As demonstrações consolidadas serão obrigatórias para as companhias abertas que possuam mais de 30% do valor de seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas.

– É possível incluir sociedades que não sejam controladas (por exemplo, coligadas) nas demonstrações consolidadas, desde que sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia.

Instrução CVM nº 247/96: todas as sociedades abertas que possuírem investimentos em sociedades controladas deverão efetuar a consolidação das demonstrações contábeis, independentemente do percentual que estes investimentos representarem em relação ao patrimônio líquido da controladora.

Das demonstrações contábeis consolidadas são eliminados:

– os valores dos investimentos da controladora em cada controlada e o correspondente valor no patrimônio líquido da controlada (participações de uma sociedade em outra);

– os saldos de quaisquer contas decorrentes de transações entre as entidades incluídas na consolidação;

– as parcelas dos resultados do exercício, do patrimônio líquido e do custo de ativos de qualquer natureza, que corresponderem a resultados ainda não realizados de negócios entre as entidades, exceto quando representarem perdas permanentes.

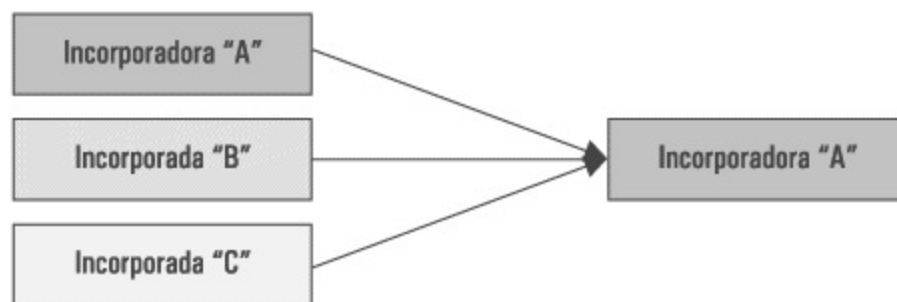
Uma controladora deve apresentar as participações de não controladores no balanço patrimonial consolidado, dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos proprietários da controladora.

Capítulo 15

Reorganização e Reestruturação de Empresas

15.1. Concentração e Extinção de Sociedades

15.1.1. Incorporação

Incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades (incorporadas) têm seu patrimônio absorvido por outra (incorporadora), que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Para realizar a incorporação, é produzido um protocolo da operação que deverá ser analisado e aprovado pela sociedade incorporada e pela assembleia geral da companhia incorporadora.

Se a assembleia geral da companhia incorporadora aprovar o protocolo da operação de incorporação, deverá também:

- Autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão de seu patrimônio líquido (corresponde ao valor do patrimônio líquido da incorporada que passará a integrar o patrimônio líquido da incorporadora);
- Nomear os peritos que o avaliarão; e
- Aprovar o laudo de avaliação e a incorporação (nesse momento, a incorporada é extinta).

A companhia incorporadora é responsável pelo arquivamento e publicação dos atos referentes à incorporação.

Se a sociedade incorporada aprovar o protocolo da operação de incorporação, deverá também:

- Autorizar seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

Exemplo: Em 31/12/2009, a Cia. J4M2 incorporou a Cia. Kaprisma. A Cia. J4M2 não participa da Cia. Kaprisma e a Cia. Kaprisma também não participa da Cia. J4M2, mas as duas empresas são controladas pela Cia. Linotécnica. Os balanços antes da incorporação eram:

I – Antes da Incorporação:

Contas	J4M2	Kaprisma
Ativo		
Caixa	10.000	5.000
Clientes	10.000	5.000
Mercadorias	30.000	10.000

Terrenos Móveis Máquinas	30.000 20.000 10.000	10.000 10.000 10.000
Total	**110.000**	**50.000**
Passivo Fornecedores Títulos a Pagar Empréstimo Capital Social Reservas e Lucros	 40.000 10.000 20.000 20.000 20.000	 5.000 5.000 20.000 10.000 10.000
Total	**110.000**	**50.000**

II – Lançamentos contábeis:

II.1 – Na Kaprisma – Incorporada: vamos zerar os saldos de todas as contas da incorporada e transferi-los para a "Conta de Incorporação".

Conta de Incorporação
a Diversos
a Caixa 5.000
a Clientes 5.000
a Mercadorias 10.000
a Terrenos 10.000
a Móveis 10.000
a Máquinas 10.000 50.000

Diversos
a Conta de Incorporação
Fornecedores 5.000
Títulos a Pagar 5.000
Empréstimo 20.000 30.000

Patrimônio Líquido
a Conta de Incorporação 20.000

II.2 – Na J4M2 – Incorporadora: recebimento de ativos e passivos da Kaprisma.

Diversos
a Conta de Incorporação
Caixa 5.000
Clientes 5.000
Mercadorias 10.000
Terrenos 10.000
Móveis 10.000
Máquinas 10.000 50.000

Conta de Incorporação
a Diversos
a Fornecedores 5.000
a Títulos a Pagar 5.000
a Empréstimo 20.000 30.000

Aumento do capital na incorporação a favor dos acionistas da Kaprisma:

Conta de Incorporação
a Capital Social 20.000

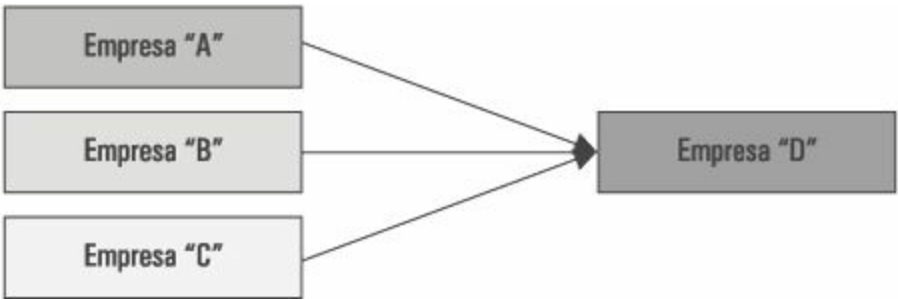
V – Balanço Patrimonial após a incorporação:

Contas	J4M2
Ativo	
Caixa	15.000
Clientes	15.000
Mercadorias	40.000
Terrenos	40.000
Móveis	30.000
Máquinas	20.000
Total	**160.000**
Passivo	
Fornecedores	45.000
Títulos a Pagar	15.000
Empréstimo	40.000
Capital Social	40.000
Reservas e Lucros	20.000
Total	**100.000**

Repare que o balanço final da J4M2 é exatamente o balanço combinado da J4M2 com a Kaprisma. Veja os saldos somados:

Contas	J4M2	Kaprisma	Soma dos Saldos
Ativo			
Caixa	10.000	5.000	15.000
Clientes	10.000	5.000	15.000
Mercadorias	30.000	10.000	40.000
Terrenos	30.000	10.000	40.000
Móveis	20.000	10.000	30.000
Máquinas	10.000	10.000	20.000
Total	**110.000**	**50.000**	**160.000**
Passivo			
Fornecedores	40.000	5.000	45.000
Títulos a Pagar	10.000	5.000	15.000
Empréstimo	20.000	20.000	40.000
Capital Social	20.000	20.000	40.000
Reservas e Lucros	20.000	xxx	20.000
Total	**110.000**	**50.000**	**160.000**

15.1.2. Fusão

Fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades (fusionadas) para formar uma sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

Para realizar a fusão, é produzido um protocolo da operação (fusão) que deverá ser analisado e aprovado pelas assembleias gerais de cada companhia.

Se as assembleias gerais de cada companhia participante do processo de fusão aprovarem o protocolo da operação de fusão, deverão também nomear os peritos que avaliarão os patrimônios líquidos das demais sociedades.

Apresentados os laudos, os administradores convocarão os sócios ou acionistas das sociedades para uma assembleia geral, que deles tomará conhecimento e resolverá sobre a constituição definitiva da nova sociedade, vedado aos sócios ou acionistas votar o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade de que fazem parte.

Constituída a nova companhia, os primeiros administradores serão responsáveis pelo arquivamento e a publicação dos atos da fusão.

Exemplo: Em 31/12/2009, a Cia. J4M2 e a Cia. Kaprisma decidiram realizar a fusão, formando a empresa J5M3K. A Cia. J4M2 não participa da Cia. Kaprisma e a Cia. Kaprisma também não participa da Cia. J4M2, mas as duas empresas possuem controle comum da Cia. Linotécnica. Os balanços antes da incorporação eram:

I – Antes da Fusão:

Contas	J4M2	Kaprisma
Ativo		
Caixa	10.000	5.000
Clientes	10.000	5.000
Mercadorias	30.000	10.000
Terrenos	30.000	10.000
Móveis	20.000	10.000
Máquinas	10.000	10.000
Total	**110.000**	**50.000**
Passivo		
Fornecedores	40.000	5.000
Títulos a Pagar	10.000	5.000
Empréstimo	20.000	20.000
Capital Social	20.000	10.000
Reservas e Lucros	20.000	10.000

Total	110.000	50.000

II – Lançamentos contábeis:

II.1 – Na Kaprisma:

Conta de Fusão		
a Diversos		
a Caixa	5.000	
a Clientes	5.000	
a Mercadorias	10.000	
a Terrenos	10.000	
a Móveis	10.000	
a Máquinas	10.000	50.000

Diversos		
a Conta de Fusão		
Fornecedores	5.000	
Títulos a Pagar	5.000	
Empréstimo	20.000	30.000

Patrimônio Líquido	
a Conta de Fusão	20.000

II.2 – Na J4M2:

Conta de Fusão		
a Diversos		
a Caixa	10.000	
a Clientes	10.000	
a Mercadorias	30.000	
a Terrenos	30.000	
a Móveis	20.000	
a Máquinas	10.000	110.000

Diversos		
a Conta de Fusão		
Fornecedores	40.000	
Títulos a Pagar	10.000	
Empréstimo	20.000	70.000

Patrimônio Líquido	
a Conta de Fusão	40.000

II.3 – Na J5M2K:

Diversos
a Conta de Fusão

Caixa		15.000
Clientes	15.000	
Mercadorias	40.000	
Terrenos	40.000	
Móveis	30.000	
Máquinas	20.000	160.000

Conta de Fusão
a Diversos

a Fornecedores	45.000	
a Títulos a Pagar	15.000	
a Empréstimo	40.000	100.000

Conta de Fusão

a Capital Social	60.000

V – Balanço Patrimonial após a fusão:

Contas	J5M3K
Ativo	
Caixa	15.000
Clientes	15.000
Mercadorias	40.000
Terrenos	40.000
Móveis	30.000
Máquinas	20.000
Total	**160.000**
Passivo	
Fornecedores	45.000
Títulos a Pagar	15.000
Empréstimo	40.000
Capital Social	60.000
Total	**160.000**

15.1.3. Cisão

Cisão é a operação pela qual uma companhia (cindida) transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, as quais podem já existir ou ser criadas precipuamente para este fim. A cisão pode ser total, quando houver a versão de todo o patrimônio da sociedade cindida (que se extinguirá) ou parcial, quando apenas parte do patrimônio é vertido para as outras sociedades e a personalidade jurídica da companhia cindida subsiste.

Nas operações de cisão podem ocorrer as seguintes situações:

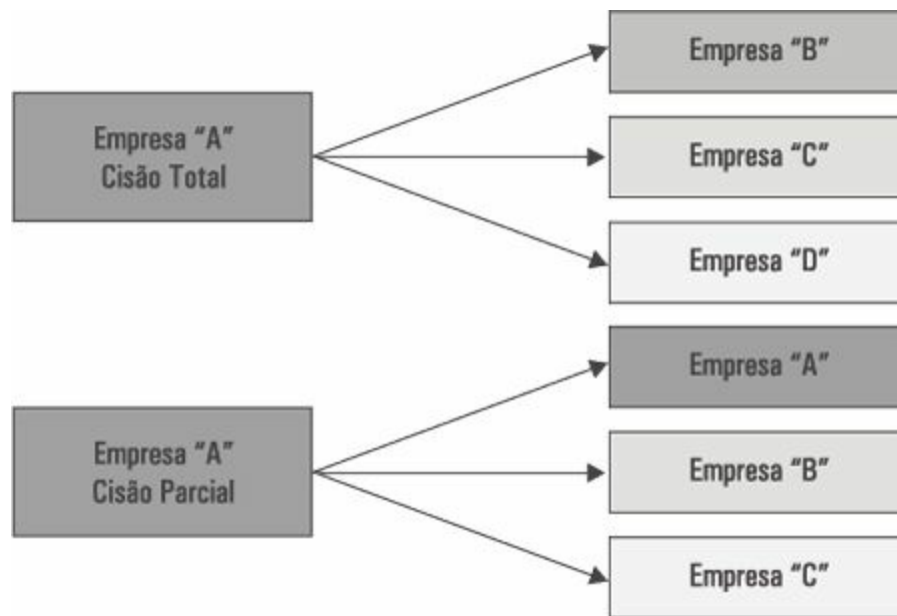
– cisão total, com a criação de duas ou mais empresas novas;

– cisão total, com versão do patrimônio para empresas já existentes;

– cisão total, com versão de parte do patrimônio para empresa(s) nova(s) e parte para empresa(s) já existente(s);

– cisão parcial, com versão de parte do patrimônio para sociedade(s) nova(s);

– cisão parcial, com versão de parte do patrimônio para empresas já existentes;

– cisão parcial, com versão de parte do patrimônio para empresa(s) nova(s) e parte para empresa(s) já existente(s).

Sem prejuízo dos direitos dos credores, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão.

As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam.

A atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto.

Vamos aproveitar e estudar as principais diferenças entre os diversos tipos de cisão:

I – Cisão com versão de parte do patrimônio da empresa cindida para uma empresa já existente (cisão parcial):

– Devem ser adotados os procedimentos de incorporação.

– Caberá aos administradores da companhia cindida e da empresa que absorver parcela do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação.

II – Cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova (cisão parcial):

– A operação será deliberada pela assembleia geral da companhia cindida, com justificativa que incluirá as informações previstas em lei.

– A assembleia, se aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida.

– A assembleia funcionará como assembleia de constituição da nova companhia.
– Caberá aos administradores da companhia cindida e da empresa que absorver parcela do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação.

III – Cisão com extinção da companhia cindida (cisão total):
– As sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a companhia cindida, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.
– Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação.

Exemplo: Os acionistas da empresa J4M2 decidiram promover a sua cisão parcial. Para tanto, será constituída uma nova sociedade, denominada Cia. J5M3, para a qual serão transferidos 40% do patrimônio da empresa cindida. Demonstre os procedimentos contábeis a serem seguidos.

I – Balanço Patrimonial levantado antes da cisão parcial:

Ativo		Passivo	
Circulante		**Circulante**	
Caixa	660	Fornecedores	6.000
Bancos c/ Movimento	7.410	Empréstimos a Pagar	8.000
Matérias-Primas	6.800	Provisão para o IR	1.000
Produtos Acabados	4.840	Provisão para a CSLL	800
Títulos a Receber	5.950	Encargos Sociais a Recolher	2.390
Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa	(670)		
	24.990		**18.190**
Ativo Não Circulante			
Imobilizado		**Patrimônio Líquido**	
Móveis e Utensílios	10.000	Capital	20.000
Depreciação Acumulada	(1.800)	Reserva de Capital	6.000
Máquinas	16.500	Lucros Acumulados	4.000
Depreciação Acumulada	(1.500)		**30.000**
	23.200		
Total	**48.190**		**48.190**

Capital
Sócio 1 (50%) = 10.000
Sócio 2 (50%) = 10.000

II – Antes da operação de cisão parcial, a empresa J4M2 aumentou o seu capital social com os lucros e reserva de capital.

Diversos
a Capital Social

Reserva de Capital	6.000	
Lucros Acumulados	4.000	10.000

Capital Social (saldo) = 20.000 + 10.000 = 30.000
Sócio 1 (50%) = 15.000
Sócio 2 (50%) = 15.000

III – Transferências: para transferir os valores ativos e passivos (40%) para a nova sociedade resultante da cisão, foi utilizada como contrapartida uma conta transitória representativa da cisão parcial.

Conta Cisão Parcial		
a Diversos		
a Caixa	264	
a Bancos c/ Movimento	2.964	
a Matérias-Primas	2.720	
a Produtos Acabados	1.936	
a Títulos a Receber	2.380	
a Móveis e Utensílios	4.000	
a Máquinas	6.600	20.864

Diversos		
a Conta Cisão Parcial		
Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa	268	
Depreciação Acumulada – Móveis	720	
Depreciação Acumulada – Máquinas	600	1.588

Diversos		
a Conta Cisão Parcial		
Fornecedores	3.120	
Empréstimos a Pagar	3.200	
Encargos Sociais a Recolher	956	7.276
Capital Social		
a Diversos		
a Sócio 1 – Conta Capital	6.000	
a Sócio 2 – Conta Capital	6.000	12.000

Diversos		
a Conta Cisão Parcial		
Sócio 1 – Conta Capital	6.000	
Sócio 2 – Conta Capital	6.000	12.000

Nota: Não foram transferidos os valores das contas "Provisão para o IR" e "Provisão para a CSLL", pois, como se referem a períodos anteriores, devem ser pagos pela cindida. Por esta razão, para manter o percentual de 40%, foi transferido um valor maior da conta "Fornecedores"

IV – Balanço da Cia. J4M2 após a cisão parcial:

Ativo		Passivo	
Circulante		**Circulante**	
Caixa	396	Fornecedores	2.880
Bancos c/ Movimento	4.446	Empréstimos a Pagar	4.800
Matérias-Primas	4.080	Provisão para o IR	1.000
Produtos Acabados	2.904	Provisão para a CSLL	800
Títulos a Receber	3.570	Encargos Sociais a Recolher	1.434
Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa	(402)		
	14.994		**10.914**
Ativo Não Circulante			
Imobilizado			
Móveis e Utensílios	6.000	**Patrimônio Líquido**	
Depreciação Acumulada	(1.080)	Capital	18.000
Máquinas	9.900		**18.000**
Depreciação Acumulada	(900)		
	13.920		
Total	**28.914**		**28.914**

Capital
Sócio 1 (50%) = 9.000
Sócio 2 (50%) = 9.000

V – Lançamentos na Cia. J5M3, resultante da cisão parcial:

Diversos
a Capital Social
Sócio 1 – Conta Capital 6.000
Sócio 2 – Conta Capital 6.000 12.000

Diversos
Conta Cisão Parcial
Caixa 264
Bancos c/ Movimento 2.964
Matérias-Primas 2.720
Produtos Acabados 1.936
Títulos a Receber 2.380
Móveis e Utensílios 4.000
Máquinas 6.600 20.864

Conta Cisão Parcial

a Diversos
a Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa 268
a Depreciação Acumulada – Móveis 720
a Depreciação Acumulada – Máquinas 600 1.588

Conta Cisão Parcial
a Diversos
a Fornecedores 3.120
a Empréstimos a Pagar 3.200
a Encargos Sociais a Recolher 956 7.276

VI – Balanço da J5M3 após a cisão parcial:

Ativo		**Passivo**	
Circulante			
Caixa	264		
Bancos c/ Movimento	2.964	**Circulante**	
Matérias-Primas	2.720	Fornecedores	3.120
Produtos Acabados	1.936	Empréstimos a Pagar	3.200
Títulos a Receber	2.380	Encargos Sociais a Recolher	956
Provisão p/ Créditos de Liquidação Duvidosa	(268)		**7.276**
	9.996		
Ativo Não Circulante			
Imobilizado			
Móveis e Utensílios	4.000	**Patrimônio Líquido**	
Depreciação Acumulada	(720)	Capital	12.000
Máquinas	6.600		**12.000**
Depreciação Acumulada	(600)		
	9.280		
Total	**19.276**		**19.276**

15.1.4. Protocolo de Intenções

Há a necessidade de produção, pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas, de um protocolo de intenções com as condições da incorporação, da fusão ou da cisão com incorporação em sociedade existente. Nesse protocolo deverão constar:

I – o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

II – os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;

III – os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;

IV – a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas do capital de uma das sociedades possuídas por outra;

V – o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital

das sociedades que forem parte na operação;
VI – o projeto ou projetos de estatuto, ou de alterações estatutárias, que deverão ser aprovados para efetivar a operação;
VII – todas as demais condições a que estiver sujeita a operação.

15.1.5. Justificação

As operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas à deliberação da assembleia geral das companhias interessadas mediante justificação, na qual serão expostos:
I – os motivos ou fins da operação e o interesse da companhia na sua realização;
II – as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação dos seus direitos, se prevista;
III – a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir;
IV – o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes.

15.1.6. Informações Gerais

A operação de incorporação, fusão e cisão podem se realizar entre sociedades de tipos iguais ou diferentes, e deverão ser realizadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais. Portanto, é possível ocorrer a incorporação de uma sociedade limitada (por quotas de responsabilidade limitada) por uma sociedade por ações.

Os sócios ou acionistas das sociedades incorporadas, fundidas ou cindidas receberão, diretamente da companhia emissora, as ações que lhe couberem.

Caso a incorporação, fusão ou cisão envolva companhia aberta, as sociedades que a sucederem também serão abertas, e devem ter o respectivo registro, caso desejem promover a admissão de negociação de novas ações no mercado secundário, no prazo máximo de **120 dias**, contados da data da assembleia geral que aprovou a operação, observando as normas pertinentes baixadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Caso a regra supramencionada não seja cumprida, o acionista terá direito de retirar-se da companhia, mediante reembolso do valor de suas ações, nos 30 dias seguintes ao término do prazo nele referido.

E o que seria esse reembolso? **Reembolso** é a operação pela qual, nos casos previstos em lei, a companhia paga aos acionistas dissidentes de deliberação da assembleia geral o valor de suas ações.

A participação recíproca, quando ocorrer em virtude de incorporação, fusão ou cisão, ou da aquisição, pela companhia, do controle de sociedade, deverá ser mencionada nos relatórios e demonstrações financeiras de ambas as sociedades, e será eliminada no prazo máximo de 1 (um) ano.

No caso de coligadas, salvo acordo em contrário, deverão ser alienadas as ações ou quotas de aquisição mais recente ou, se da mesma data, que representem menor porcentagem do capital social.

A Comissão de Valores Mobiliários (CMV) é a responsável por estabelecer normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de fusão, incorporação e cisão que envolvam companhia aberta.

Além disso, as operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas caso os peritos nomeados determinem que o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem vertidos para a formação de capital social é, ao menos, igual ao montante do capital a realizar.

As ações ou quotas do capital da sociedade a ser incorporada que forem de propriedade da companhia incorporadora poderão, conforme dispuser o protocolo de incorporação, ser extintas, ou substituídas por ações em tesouraria da incorporadora, até o limite dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal. Essa situação é aplicada nos casos de fusão, quando uma das sociedades fundidas for proprietária de ações ou quotas de outra, e de cisão com incorporação, quando a companhia que incorporar parcela do patrimônio da cindida for proprietária de ações ou quotas do capital desta.

Nas operações realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferênCia. de controle, os ativos e passivos da sociedade a ser incorporada ou decorrente de fusão ou cisão serão contabilizados pelo seu valor de mercado.

15.1.7. Direitos dos Debenturistas

A incorporação, fusão ou cisão da companhia emissora de debêntures em circulação dependerá da prévia aprovação dos debenturistas, reunidos em assembleia especialmente convocada com esse fim.

Será dispensada a aprovação pela assembleia se for assegurado aos debenturistas que o desejarem, durante o prazo mínimo de 6 (seis) meses a contar da data da publicação das atas das assembleias relativas à operação, o resgate das debêntures de que forem titulares.

No caso do parágrafo acima, a sociedade cindida e as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelo resgate das debêntures.

15.1.8. Direitos dos Credores na Incorporação ou Fusão

Até 60 (sessenta) dias depois de publicados os atos relativos à incorporação ou à fusão, o credor anterior por ela prejudicado poderá pleitear judicialmente a anulação da operação. Findo o prazo, decairá do direito o credor que não o tiver exercido.

A consignação da importânCia. em pagamento prejudicará a anulação pleiteada.

Sendo ilíquida a dívida, a sociedade poderá garantir-lhe a execução, suspendendo-se o processo de anulação.

Ocorrendo, no prazo acima, a falênCia. da sociedade incorporadora ou da sociedade nova, qualquer credor anterior terá o direito de pedir a separação dos patrimônios, para o fim de serem os créditos pagos pelos bens das respectivas massas.

15.1.9. Direitos dos Credores na Cisão

Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.

O ato de cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida, mas, nesse caso, qualquer credor anterior poderá se opor à estipulação, em relação ao seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação dos atos da cisão.

15.1.10. Averbação da Sucessão

A certidão, passada pelo registro do comércio, da incorporação, fusão ou cisão, é documento hábil para a averbação, nos registros públicos competentes, da sucessão, decorrente da operação, em bens, direitos e obrigações.

15.1.11. Aspectos Fiscais

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

- **Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas**:
  I – a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;
  II – a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrênCia. de cisão de sociedade;
  III – a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida.
- **Respondem solidariamente pelo imposto devido pela pessoa jurídica:**
  I – as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;
  II – a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

A pessoa física ou jurídica que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde

pelo imposto, relativo ao fundo ou estabelecimento adquirido, devido até a data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento.

Considera-se data do evento a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão.

No balanço específico, a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, poderá avaliar os bens e direitos pelo valor contábil ou de mercado.

O balanço deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.

A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

O pagamento do imposto correspondente a período de apuração encerrado em virtude de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrênCia. do evento.

O imposto devido NÃO poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder.

15.1.12. Dissolução

Dissolve-se a companhia:

I – de pleno direito:

a) pelo término do prazo de duração;

b) nos casos previstos no estatuto;

c) por deliberação da assembleia geral;

d) pela existênCia. de 1 (um) único acionista, verificada em assembleia geral ordinária, se o mínimo de 2 (dois) não for reconstituído até à do ano seguinte, exceto se a companhia for constituída por escritura pública, tendo com único acionista a sociedade brasileira;

e) pela extinção, na forma da lei, da autorização para funcionar.

II - por decisão judicial:

a) quando anulada a sua constituição, em ação proposta por qualquer acionista;

b) quando provado que não pode preencher o seu fim, em ação proposta por acionistas que representem 5% (cinco por cento) ou mais do capital social;

c) em caso de falência, na forma prevista na respectiva lei;

III - por decisão de autoridade administrativa competente, nos casos e na forma previstos em lei especial.

Atenção, pois a companhia dissolvida conserva a personalidade jurídica, até a extinção, com o fim de proceder à liquidação.

15.1.13. Liquidação

Caso o estatuto seja omisso, a assembleia geral terá competência, nos casos de dissolução de pleno direito, para determinar:

I – Modo de liquidação;

II – Nomear o liquidante; e

III – Nomear o conselho fiscal.

Tanto o liquidante quanto o conselho fiscal deverão funcionar durante todo o período de liquidação.

Caso a companhia tenha um conselho de administração, ele poderá ser mantido durante o período de liquidação. Nessa situação, o conselho de administração deverá nomear o liquidante e funcionará de forma permanente ou a pedido de acionistas, de acordo com a previsão do estatuto.

O liquidante poderá ser destituído, a qualquer tempo, pelo órgão que o tiver nomeado.

15.1.13.1. Liquidação Judicial

Além dos casos previstos de dissolução por decisão judicial, a liquidação será processada judicialmente:

I - a pedido de qualquer acionista, se os administradores ou a maioria de acionistas deixarem de promover a liquidação, ou a ela se opuserem, nos casos de dissolução de pleno direito;

II - a requerimento do Ministério Público, à vista de comunicação da autoridade competente, se a companhia, nos 30 (trinta) dias subsequentes à dissolução, não iniciar a liquidação ou, se após iniciá-la, a interromper por mais de 15 (quinze) dias, no caso de extinção, na forma da lei, da autorização para funcionar.

Na liquidação judicial será observado o disposto na lei processual, devendo o liquidante ser nomeado pelo Juiz.

15.1.13.2. Deveres do Liquidante

São deveres do liquidante:

I – arquivar e publicar a ata da assembleia geral, ou certidão de sentença, que tiver deliberado ou decidido a liquidação;

II – arrecadar os bens, livros e documentos da companhia, onde quer que estejam;

III – fazer levantar de imediato, em prazo não superior ao fixado pela assembleia geral ou pelo juiz, o balanço patrimonial da companhia;

IV – ultimar os negócios da companhia, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os acionistas;

V – exigir dos acionistas, quando o ativo não bastar para a solução do passivo, a integralização de suas ações;

VI – convocar a assembleia geral, nos casos previstos em lei ou quando julgar necessário;

VII – confessar a falênCia. da companhia e pedir concordata, nos casos previstos em lei;

VIII – finda a liquidação, submeter à assembleia geral relatório dos atos e operações da liquidação e suas contas finais;

IX – arquivar e publicar a ata da assembleia geral que houver encerrado a liquidação.

15.1.13.3. Poderes do Liquidante

Compete ao liquidante representar a companhia e praticar todos os atos necessários à liquidação, inclusive alienar bens móveis ou imóveis, transigir, receber e dar quitação.

Sem expressa autorização da assembleia geral o liquidante não poderá gravar bens e contrair empréstimos, salvo quando indispensáveis ao pagamento de obrigações inadiáveis, nem prosseguir, ainda que para facilitar a liquidação, na atividade social.

15.1.13.4. Denominação da Companhia

Em todos os atos ou operações, o liquidante deverá usar a denominação social seguida das palavras “em liquidação”.

15.1.13.5. Assembleia Geral

O liquidante convocará a assembleia geral cada 6 (seis) meses, para prestar-lhe contas dos atos e operações praticados no semestre e apresentar-lhe o relatório e o balanço do estado

da liquidação; a assembleia geral pode fixar, para essas prestações de contas, períodos menores ou maiores que, em qualquer caso, não serão inferiores a 3 (três) nem superiores a 12 (doze) meses.

Nas assembleias gerais da companhia em liquidação todas as ações gozam de igual direito de voto, tornando-se ineficazes as restrições ou limitações porventura existentes em relação às ações ordinárias ou preferenciais; cessando o estado de liquidação, restaura-se a eficáCia. das restrições ou limitações relativas ao direito de voto.

No curso da liquidação judicial, as assembleias gerais necessárias para deliberar sobre os interesses da liquidação serão convocadas por ordem do juiz, a quem compete presidi-las e resolver, sumariamente, as dúvidas e litígios que forem suscitados. As atas das assembleias gerais serão, por cópias autênticas, apensadas ao processo judicial.

15.1.13.6. Pagamento do Passivo

Respeitados os direitos dos credores preferenciais, o liquidante pagará as dívidas sociais proporcionalmente e sem distinção entre vencidas e vincendas, mas, em relação a estas, com desconto às taxas bancárias.

Se o ativo for superior ao passivo, o liquidante poderá, sob sua responsabilidade pessoal, pagar integralmente as dívidas vencidas.

15.1.13.7. Partilha do Ativo

A assembleia geral pode deliberar que antes de ultimada a liquidação, e depois de pagos todos os credores, se façam rateios entre os acionistas, à proporção que se forem apurando os haveres sociais.

É facultado à assembleia geral aprovar, pelo voto de acionistas que representem 90% (noventa por cento), no mínimo, das ações, depois de pagos ou garantidos os credores, condições especiais para a partilha do ativo remanescente, com a atribuição de bens aos sócios, pelo valor contábil ou outro por ela fixado.

Provado pelo acionista dissidente que as condições especiais de partilha visaram a favorecer a maioria, em detrimento da parcela que lhe tocaria, se inexistissem tais condições, será a partilha suspensa, se não consumada, ou, se já consumada, os acionistas majoritários indenizarão os minoritários pelos prejuízos apurados.

15.1.13.8. Prestação de Contas

Pago o passivo e rateado o ativo remanescente, o liquidante convocará a assembleia geral para a prestação final das contas.

Aprovadas as contas, encerra-se a liquidação e a companhia se extingue.

O acionista dissidente terá o prazo de 30 (trinta) dias, a contar da publicação da ata, para promover a ação que lhe couber.

15.1.13.9. Responsabilidade na Liquidação

O liquidante terá as mesmas responsabilidades do administrador, e os deveres e responsabilidades dos administradores, fiscais e acionistas subsistirão até a extinção da companhia.

15.1.13.10. Direito de Credor Não Satisfeito

Encerrada a liquidação, o credor não satisfeito só terá direito de exigir dos acionistas, individualmente, o pagamento de seu crédito, até o limite da soma, por eles recebida, e de propor contra o liquidante, se for o caso, ação de perdas e danos. O acionista executado terá direito de haver dos demais a parcela que lhes couber no crédito pago.

15.1.14. Extinção

Extingue-se a companhia:

I – pelo encerramento da liquidação;

II – pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

Vamos, agora, resolver dois exercícios sobre os assuntos tratados no capítulo:

Já caiu em prova!

(Analista Trainee-Ciências Contábeis-Metrô/SP-2010-FCC) A controladora Cia. Alto da Boa Vista tem 80% das ações de sua única controlada Cia. Trindade. O Patrimônio Líquido da controlada é de R$ 350.000,00 em 31/12/2009. A controladora efetuou um empréstimo de R$ 100.000,00 para a controlada, que ainda não foi quitado por esta última. Se a controladora incorporar a controlada,

a) o valor da participação dos acionistas minoritários da incorporada no capital da incorporadora equivalerá a R$ 70.000,00.
b) o patrimônio líquido da incorporadora após a operação será menor que antes da operação.
c) o patrimônio líquido da incorporadora após a operação será igual ao seu patrimônio líquido antes da incorporação.
d) o valor da participação dos acionistas minoritários da incorporada no capital da incorporadora equivalerá a R$ 170.000,00.
e) e com as informações fornecidas, é correto concluir que o ativo da incorporadora, após a operação, será menor que antes da operação.

Cia. Alto da Boa Vista (controladora): tem 80% das ações de sua única controlada Cia. Trindade.

Em 31/12/2009:

Patrimônio Líquido Cia. Trindade (controlada) = R$ 350.000,00

A controladora efetuou um empréstimo de R$ 100.000,00 para a controlada, que ainda não foi quitado por esta última.

Supondo que a controladora incorpore a controlada:

Como a controladora possui 80% das ações da controlada, a distribuição do patrimônio líquido da controlada na incorporação será:

Participação da Controladora = 80% x 350.000 = 280.000

Participação dos Acionistas Minoritários = 20% x 350.000 = 70.000

O patrimônio líquido da incorporadora após a operação será **maior** que antes da operação, pois parte do patrimônio líquido da incorporada ainda não pertence a incorporadora (20% dos acionistas minoritários).

Muito provavelmente, o ativo da incorporadora será maior após a operação, pois apesar da redução do saldo da conta "Investimentos Permanentes em Controladas", em virtude da incorporação, há os ativos da controlada que foram incorporados. Por isso, a alternativa "e" está incorreta, pois não há como ter certeza, com os dados da questão, se o ativo da controladora aumentou ou não após a incorporação.

A alternativa "a" é a correta.

Já caiu em prova!

(Analista Judiciário–Contabilidade–TRF/5R-2008–FCC) A Cia. A possui ações da Cia. B e as assembleias gerais das duas sociedades aprovaram a incorporação da Cia. B pela Cia. A, com base nos seguintes balanços patrimoniais:

Ativo	**Cia. A**	**Cia. B**
Disponível	200.000,00	140.000,00
Clientes	350.000,00	200.000,00
Estoques	140.000,00	60.000,00
Investimento na Cia. B	120.000,00	0,00
Imobilizado	700.000,00	300.000,00
Total do Ativo	**1.510.000,00**	**70.000,00**
Passivo		
Fornecedores	350.000,00	120.000,00
Outras Contas a Pagar	100.000,00	110.000,00
Empréstimos a Longo Prazo	450.000,00	230.000,00
Capital	410.000,00	100.000,00
Reservas	200.000,00	140.000,00
Total do Passivo	**1.510.000,00**	**700.000,00**

No decorrer do exercício, a Cia. B vendeu R$ 80.000,00 de mercadorias para a Cia. A pelo preço de custo, cujo pagamento não tinha sido efetuado pela investidora até o final do exercício. Após a operação de incorporação, que foi feita com base nos valores contábeis, o valor total do Ativo da Cia. A passou a ser:

a) 2.290.000,00.
b) 2.210.000,00.
c) 2.130.000,00.
d) 2.090.000,00.
e) 2.010.000,00.

Valor total do ativo após a incorporação:

Disponível = 200.000 + 140.000 = 340.000

Clientes = 350.000 + 200.000 – 80.000 (mercadorias compradas) = 470.000

Estoques = 140.000 + 60.000 = 200.000 (como foram vendidas ao preço de custo, não há

ajuste a fazer).

Investimento em B = 120.000 – 120.000 = 0

Imobilizado = 700.000 + 300.000 = 1.000.000

Total do Ativo após Incorp. = 340.000 + 470.000 + 200.000 + 1.000.000

Total do Ativo após Incorporação = 2.010.000

A alternativa "e" é a correta.

15.2. Importante para a Prova

Incorporação: é a operação pela qual uma ou mais sociedades (incorporadas) têm seu patrimônio absorvido por outra (incorporadora), que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Fusão: é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades (fusionadas) para formar uma sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

Cisão: é a operação pela qual uma companhia (cindida) transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, as quais podem já existir ou ser criadas precipuamente para este fim. A cisão pode ser total, quando houver a versão de todo o patrimônio da sociedade cindida (que se extinguirá) ou parcial, quando apenas parte do patrimônio é vertido para as outras sociedades e a personalidade jurídica da companhia cindida subsiste.

Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

I – a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II – a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrênCia. de cisão de sociedade;

III – a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida.

Respondem solidariamente pelo imposto devido pela pessoa jurídica:

I – as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

II – a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

A pessoa física ou jurídica que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelo imposto, relativo ao fundo ou estabelecimento adquirido, devido até a data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento.

As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar

prejuízos fiscais da sucedida.

No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Dissolve-se a companhia:

I – de pleno direito:

a) pelo término do prazo de duração;

b) nos casos previstos no estatuto;

c) por deliberação da assembleia geral;

d) pela existênCia. de 1 (um) único acionista, verificada em assembleia geral ordinária, se o mínimo de 2 (dois) não for reconstituído até à do ano seguinte, exceto se a companhia for constituída por escritura pública, tendo com único acionista sociedade brasileira;

e) pela extinção, na forma da lei, da autorização para funcionar.

II – por decisão judicial:

a) quando anulada a sua constituição, em ação proposta por qualquer acionista;

b) quando provado que não pode preencher o seu fim, em ação proposta por acionistas que representem 5% (cinco por cento) ou mais do capital social;

c) em caso de falência, na forma prevista na respectiva lei;

III – por decisão de autoridade administrativa competente, nos casos e na forma previstos em lei especial.

Bibliografia

ASSAF NETO, Alexandre. Estrutura e análise de balanços – um enfoque econômico-financeiro. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. Lei das sociedades anônimas com as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/2007 e pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

CFC. Normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Disponível em www.cfc.org.br.

CVM. Normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Disponível em www.cvm.gov.br.

FERREIRA, Ricardo J. Contabilidade avançada e intermediária. Rio de Janeiro: Ferreira, 2004.

_______. Contabilidade básica. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Ferreira, 2004.

FIPECAFI, Manual de contabilidade societária (aplicável a todas as sociedades). São Paulo. Atlas. 2010.

_______. Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades). 6ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contabilidade gerencial. 6ª Edição. São Paulo: Atlas, 1998.

_______. Teoria da contabilidade. 9ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

JUND, Sergio. Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos. 6ª Edição. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

LUIZ FERRARI, Ed. Contabilidade geral – Série provas e concursos. 5ª Edição. 3ª Tiragem. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2005.

_______. Análise de balanços. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2006.

MISSAGIA, Luiz Roberto; VELTER, Francisco. Contabilidade avançada. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2009.

OLIVEIRA, Luciano Henrique da Silva. Análise das demonstrações contábeis de empresas. Rio de Janeiro: Ferreira, 2008.

RIBEIRO, Osni Moura. Contabilidade geral fácil – para cursos de contabilidade e concursos em geral. 4ª Edição. 4ª Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2002.

SILVA, Antônio César Valério da. Contabilidade avançada: teoria e 300 questões. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2005.

SILVA, José Pereira da. Análise financeira das empresas. 8ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. Contabilidade avançada e

análise das demonstrações financeiras. 12ª Edição. São Paulo: Frase, 2003.